جامعة الحاج لخضر- باتنة -

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

الإطـــار القانوني لتسوية النزاع الضـــــريبي في ظل التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة إستكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير

في العلوم القانونية و الإدارية

تخصص : قانون إداري و إدارة عامة

إعداد الطالب: **الأستاذ المشرف:**

بدايرية يحي أ.د/ **الدكتورة : مزيانى فريدة**

لجنة المناقشة:

د/ رزيق عمار .... أستاذ محاضر .... جامعة باتنة .... رئيسا

أ.د/ مزياني فريدة .... أستاذ التعليم العالي ... جامعة باتنة ... مشرفا و مقررا

د/ مفتاح عبد الجليل .... أستاذ محاضر .... جامعة بسكرة ... عضوا مناقشا

د/ زرارة صالحي الواسعة ... أستاذ محاضر .... جامعة باتنة ..... عضوا مناقشا

السنة الجامعية

2012/2011

بسم الله

تشكرات

بعد الحمد و الشكر لله عز و جل ، أن وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع ، أتوجه

بعظيم الشكر و خالص الإمتنان إلى أستاذتي الفاضلة الدكتورة مزياني فريدة

التى تقبلت وبصدر رحب الإشراف على هذا البحث و تتبع خطواته

و في الوقت ذاته أتقدم بوافر الإمتنان إلى الأساتذة الأفاضل ، رئيس لجنة المناقشة

و أعضائها كل على حدى ، لتفضلهم قبول مناقشة هذا البحث المتواضع

وكما أتوجه بالشكر إلى كل من ساهم في تعليمي و تدريسي ، و أخص بالذكر

أساتذة مرحلة الماجستير

وفي الأخير لا أنسى أن أوجه شكري و إمتناني إلى كل أولئك الذين ساعدوني

من قريب أو من بعيد في إعداد هذا البحث

و إلى كل هؤلاء أسمى عبارات التقدير و الإحترام

الطالب الباحث

إهداء

إلى والـــــــــــــــدي الكـــــــريمين

إلى إخـــــــوتي

إلى أخـــــــواتي

إلى أحبـــائنا و أصـــــدقائنا

نهدي هذا العمل المتواضع

قائمة المختصرات

أولا: باللغة العربية

ج ر: جريدة رسمية

د.س.ن: دون سنة نشر

ص: صفحة

ثانيا: باللغة الإجنبية

Art : Article

C.E : Conseil d état

CDI : Centre des impôts /ou Chef du centre des impôts

CGI : Code général des impôts

CPF : Code des procédures fiscales

CPI: Centre de proximité des impôts /ou Chef du centre de proximité des impôts

DG : Directeur général

DC : Direction du contentieux

DGI : Direction général des impôts

DGE : Direction des grandes entreprises / ou Directeur des grandes entreprises

DLF : Direction de législation fiscale

DIW : Direction des impôts de wilaya / ou directeur des impôts de wilaya

DOF : Direction des opératons fiscales

ED : édition

Ibid : Ibidem

I.G.P.C : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses

MF : Ministère des finances

N° : Numéro

Op.cit : Opus citatum

P : Page

REQ : Requêtte

SDR : Sous directon de recouvrement .

مقدمة

تلعب الضريبة دورا بالغ الأهمية كآداة فعالة لتحقيق أهداف الدولة الإقتصادية والإجتماعية والمالية من خلال ما تحققه من عوائد كبيرة تدرج في جانب إيرادات ميزانيتها ، حيث تشكل الإيراد الأهم والأكبر والأكثر إستقرارا وأمانا ، وقد إقترنت الضريبة بالسلطـــة السيادية للدولة منذ أقدم العصور ، وتطور مفهومها بتطور مفهوم الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة ، وعليه أصبحت لا تقتصر على كونها مصدرا إيراديا للدولة ، بل تعدت ذاك بأن أصبحت لها وظائف إجتماعية وإقتصادية إضافة إلى وظيفتها المالية التقليدية ، فأصبحت آداة من الأدوات التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الإقتصادية ومعالجة التضخم والركود ، وإعادة توزيع الدخول ورفع مستوى المعيشة من أجل النهوض بالإقتصاد الوطني والمجتمع عموما ، ولذلك أولت التشريعات إهتماما كبيرا بالضرائب وخصتها بأنظمة قانونية متميزة صاغتها وفق مجموعة من العناصر الإيديولوجية الفكرية تحدد أهداف هــذه الأنظمة ، ومجموعة أخرى من العناصر الفنية متمثلة في وسائل تحقيق هذه الأهداف من خلال سن القوانين التي تكفل وتجسد هذا الدور في إطار المبادئ والقواعد الأساسية للضريبة ، والتي نصت عليها كل دساتير وتشريعات الدول ، وعلى رأس هذه الأسس ، الشرعية في فرض الضريبة ، وتحقيق العدالة والمساواة حين فرضها وجبايتها ، فالضريبة يجب أن تكون عادلة يشترك في تأديتها الجميع بحسب قدرة كل منهم على الدفع وبنسبة الدخل الذي يتمتع به و أن تكون محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم فيحدد مقدارها ومواعيد دفعها وطرق جبايتها وإجراءات تحققها وتنفيذها ، ويدخل في هذا الإطار إستقرار النظام الضريبي وثباته فلا يكون عرضة للتبديل والتغيير المستمر ، إذ يجب أن يتعود المكلف على دفعها ولا يشعر بإزدياد عبئها عليه ، وأن تجبى بالطرق وفي الأوقات الأكثر ملاءمة للمكلف والخزينة .

وحتى يتسنى للضرائب أن تؤدي دورها الفعال في الدولة من جهة ، وأن لا تكون عبئا كبيرا على المجتمع بعناصره المختلفة من جهة ثانية لا بد من سن تشريعات وقوانين تكفل ذلك ، ومن ثم فقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الإمتيازات والحقوق والأساليب للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة ، ولتقرير مقدار دينها بطريقة دقيقة ، كما فرض إلتزامات تكفل الحفاظ على حقوقها وإستيفاء ديونها ، ووضع الجزاءات على كل من يعرقل إستخدام الإدارة لهذه الحقوق وأعطاها حرية واسعة في جمع الأدلة والمعلومات والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة ، ولا تعني هذه الحرية التحكم في التقرير بل هدفها السعي للوصول إلى حقيقة وعاء الضريبة وتحديد مقدارها وتحصيله بأكبر قدر ممكن من الواقعية المدعمة بالأدلة والبراهين ، وخاصة أن الدولة تشكل الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية بما لها من سلطة وسيادة وإمكانات تمتاز بها على الأفراد مستمدة ذلك من سلطة الدولة نفسها ومشكلة ضمانات لها ، ولذلك فإنـــه إلى جانب هــذه الضمانات القانــونية لصالح

الدولة ، نصت التشريعات على ضمانات مقابلة للمكلف بالضريبة تكفل له الحماية من خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية ، وقد إختلفت هذه الضمانات من دولة إلى أخرى بحسب ظروف كل منها السياسية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية ، وكان السعي دائما من خلالها إلى توفيق المصالح التي تبدو متعارضة بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف .

ومن خلال ما سبق نجد أن للضريبة وجهان أساسيان ، فالأول كونها إيراد عام للدولة يحقق نفعا عاما ، وأما الثاني فهي تكليف مالي للمعنيين بدفعها ، وبالتالي فمن البديهي أن لا يلتقي ويتوافق طرفا هذه العلاقة في جميع الأحوال ، ومن ثمة يثور الخلاف والنزاع في المجال الضريبي سواءا في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو في إجراءات تحصيلها ، وقد وضع المشرع الجزائري كغيره مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة ، سعيا منه لفض وتسوية هذا النوع من المنازعات والتي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد نظرا لتفرق وتشتت أحكامها عبر نصوص مختلفة إضافة إلى كثرة تغير هذا النوع من النصوص عبر قوانين المالية المختلفة والمتلاحقة .

وعلى هذا الأساس ومن خلال هذا المنظور راودتنا فكرة البحث حول الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري.

أهمية الموضوع

يرتدي النزاع الضريبي أهميته الكبرى لكون الإدارة الجبائية تتمتع بسلطات وصلاحيات واسعة وإمتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الإعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع ، وكما تعد هذه الأخيرة المراجعة الأصلية الوحيدة بيده إضافة إلى كون المكلف بالضريبة يجهل عن قصد أو عن غيره حقوقه وواجباته الضريبية ، الأمر الذي يدفعه عن حق أو من دونه إلى إثارة الخلافات الضريبية في وجه الإدارة المعنية ، وكما يكتسي النزاع الضريبي أهمية لعدة نقاط على رأسها :

– ان نجاعة الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي من خلال آليات وإجراءات قانونية فعالة تسهم بقدر كبير في تطور مالية الدولة ونجاح سياستها المالية من خلال تقليص حجم المنازعات الضريبية وبالتالي زيادة النمو في معدلات التحصيل والأداء الضريبي .

– وجود إطار قانوني مرن و خال من التعقيدات الإجرائية ينظم النزاع الضريبي معناه الوصول إلى فرض ضرائب مؤسسة قانونا ، يطغى عليها طابع الشرعية والعدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة ، مما ينتج عنه رضا الخاضعين لها .

– بالإضافة إلى الإنتشار الواسع للنزاع الضريبي بمختلف أنواعه نظرا لإتساع الوعاء الضريبي وزيادة عدد المكلفين بالضريبة ، وخاصة في ظل نظام الإقتصاد الحر وحرية التجارة .

- كذلك قلة المواضيع والكتابات والأبحاث المتخصصة في هذا المجال ، وشبه العزوف عن تناول هذا الموضوع من طرف الفقه القانوني المتخصص .

أسباب إختيار الموضوع

يتسم هذا الموضوع بالكثير من النوعية والخصوصية بالإضافة إلى كونه أحد أهم المجالات الدقيقة التي يعنى بها القانون الإداري ، وعليه فإن الدافع في إختيارنا لهذا الموضوع يرجع في نظرنا إلى جملة من الأسباب بعضها ذاتي والبعض الآخر موضوعي ، ولعل أهمها ما يلي :

❖ **الأسباب الذاتية**

- الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الإدارية عموما ، وتناول هذا الموضوع بالأخص كان نتيجة تنامي الرغبة في الإحاطة به على إثر تناوله بالدراسة كبحث صفي في أحد مقاييس السنة النظرية .

- وكما أن الميل إلى هذا الموضوع كان نتيجة لإنتمائي الوظيفي إلى الإدارة الضريبية ، ومن ثم محاولة التعمق في الموضوع وتجربة رؤيته كأحد أطرافه من زاوية مخالفة ووجهة مغايرة ، وذلك رغبة في إثراء الجانب العلمي للموضوع عموما والقانوني خصوصا ومحاولة الإستفادة من ذلك في الميدان العملي ، والإسترشاد به وإستثماره .

❖ **الأسباب الموضوعية**

- محاولة تسليط الضوء على هذا النوع من المنازعات نظرا لتميزه بإجراءات خاصة و مختلفة عن باقي المنازعات الأخرى ، بالإضافة إلى كثرتها سواءا على مستوى الإدارة أو القضاء .

- التغير والتعديل المتسارع والمتلاحق للنصوص الضريبية عبر قوانين المالية المختلفة ، وعدم مواكبة عملية البحث لهذه التغيرات ، مما زاد في صعوبة إستيعاب هذه النصوص خاصة من غير المختصين في أحد المجالين المالي أو الضريبي .

الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت الجوانب النظرية والمفاهيمية للضريبة في الإطار الإقتصادي والمالي عموما ، وكذلك منها ما تناول مواضيع قانونية تتعلق بالشق الجزائي من خلال تجريم بعض الأفعال كالغش والتهرب الضريبي ، إلا أن موضوع تسوية النزاع الضريبي في الجزائر على حد علمنا لم يصل إلى القدر الكافي من البحث والدراسة على غرار وجود بعض المؤلفات الغير محينة منها كتاب بعنوان " إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر " للأستاذ (حسن فريجة) ، والذي تناول فيه وركز على منازعات الوعاء الضريبي دون التطرق إلى منازعات التحصيل ، بالإضافة إلى أنه لم يعد متوافقا مع النصوص القانونية الجديدة والتي جاءت بعد إصداره .

و أما فيما يخص رسائل الماجستير والدكتوراه ، فمنها رسالة ماجستير للأستاذ حسن فريحة بعنوان " منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر " وذلك على مستوى جامعة الجزائر سنة 1985 بالإضافة إلى رسالة الماجستير للأستاذ (قصاص سليم) تحت عنوان " المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري" ، وذلك على مستوى جامعة منتوري ، قسنطينة ، لسنة 2008 ، غير أن كلا الباحثين تطرقا إلى هذا الموضوع من خلال الإقتصار على مجال الضرائب المباشرة فقط .

أهداف البحث والدراسة

لقد كان السعي من وراء هذه الدراسة يكمن في محاولة الوصول إلى عدة أهداف أهمها :

على وجه العموم

- زيادة نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة .
- دراسة أثر العدالة الضريبية على الإستقرار النفسي لدى المكلفين ورفع مستوى الثقة بين المكلفين والدولة ، وزيادة الالتزام الضريبي لدى المكلف .

وعلى وجه الخصوص

- بيان أطراف النزاع الضريبي وطرق إنهائه إداريا وقضائيا مع محاولة شرح أهم مراحل تسوية هذا النوع من النزاعات وتحليل إيجابيات وسلبيات كل مرحلة ، من خلال مدى نجاعتها في فض النزاع .
- محاولة تحيين موضوع البحث على إثر النصوص القانونية الجديدة والمتعلقة به .
- تسليط الضوء خلال مجمل الدراسة على أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب ، خاصة من خلال النص الإجرائي في المادة الضريبية .
- إزالة بعض أوجه الغموض المتعلقة ببعض جوانب البحث ، وخاصة ذات الطابع التقني منها.
- إبراز القصور الوارد في بعض النصوص القانونية .
- وإجمالا محاولة تكوين رصيد علمي للباحث ، ولكل من يعنيه موضوع البحث ، والخروج بمجموعة من الإستنتاجات والتوصيات تعني بالخصوص المشرع الضريبي والإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة .

إشكالية الدراسة

تعد منازعة الإدارة من طرف الأشخاص ضمانة أساسية لحماية الحقوق وآلية فعالة لبسط الرقابة على مشروعية تصرفاتها وأعمالها ، وتلقى هذه الضمانة والآلية النجاح في ظل إطار قانوني يرسخ مجموعة من التوازنات بين حقوق وإلتزامات طرفي النزاع أو على الأقل يسعى إلى خلق نوع

من التوازن ، وخاصة في ظل عــدم تساوي المراتب القــانونية بين الدولة وأشخاص القــانون الخاص ، ومن هذا المنطلق تبلورت إشكالية البحث التالية :

ما مدى كفاءة الإطار أو النظام القانوني الذي ينظم ويحكم مادة الضرائب في الجزائر في تسوية النزاع الضريبي ؟ .

وفي ضوء هذه الإشكالية يمكن طرح مجموعة من التساؤلات والتي ستساعدنا في الدراسة والتحليل بمعنى:

– هل منح هذا النظام ضمانات كافية وفعالة للمكلفين بالضريبة مقارنة بصلاحيات إدارة الضرائب في حماية حقوقها؟ .

– هل يقلص هذا النظام من عدد المنازعات الضريبية من خلال تسويتها في أول مراحلها أو أن الأمر خلاف ذلك ؟ .

– وهل يتوافر هذا النظام على السهولة والسرعة والمرونة اللازمين من خلال مجمل قواعده وإجراءاته لتبسيط عملية فض النزاعات وتسويتها من دون تعقيدها ؟ .

– وأخيرا نتساءل إلى أي درجة تبنى القانون الضريبي الجزائري المبادئ والأسس العامة للضريبة في فحوى نصوصه ، وهذه الدراسة ستقودنا بلا شك إلى الإجابة ولو بصورة نسبية عن هذه الإشكالية والتساؤلات المتفرعة عنها.

المنهجيـــــة المتبعـــــة في الدراســـــــــة

إعتمدنا في هذا البحث مقاربه منهجية غلبنا فيها كلا من المنهج الوصفي في إستعراض جزئيات الدراسة من خلال جملة من المصادر والمراجع العامة والمتخصصة ، والمنهج القانوني في تحليل مضمون النصوص القانونية المعتمد عليها .

بالإضافة إلى إستعمالنا في بعض الحالات المنهج التاريخي في بعض الأمور التي تدعو إلى ذلك كتوضيح التغير في النصوص الجبائية عبر قوانين المالية في مراحل متفاوتة .

خطـــــة الدراســـــــــة

لغرض دراسة موضوع البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة ، قمنا بتقسيم موضوع الدراسة عبر مبحث تمهيدي وثلاثة فصول ، يتضمن المبحث التمهيدي الإطار المفاهيمي للدراسة ، وقد تناولنا فيه كل من مفهومي الضريبة والنزاع الضريبي عبر مطلبين إثنين ، وأما الفصل الأول من الدراسة فقد خصصناه لتسوية النزاع أمام الإدارة الضريبية ، وضمناه مبحثين الأول حول النزاع في مادة الوعاء الضريبي ، والثاني حول منازعة التحصيل .

وفي حين إستعرضنا في الفصل الثاني الطعن أمام اللجان الإدارية من خلال مبحثين ، الأول حول إختصاصات لجان الطعن ، و الثاني إستعرضنا فية تشكيلة لجان الطعن والإجراءات أمام هذه اللجان والطبيعة القانونية لآرائها.

وبالنسبـــة للفصل الثالث فسنتطرق فيه إلى التسوية القضائية للنزاع الضريبي ، عبر مبحثين سنتناول في الأول رفع الدعوى الضريبية ، وفي الثاني سير الدعوى الضريبية ، وصولا إلى الخاتمة وما ستحويه من نتائج وتوصيات .

وبناءا على ما سبق ، سنقوم بدراسة الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري كما يلي :

- ❖ مبحث تمهيدي : مفهوم الضريبة و النزاع الضريبي .
- ❖ الفصل الأول : تسوية النزاع أمام الإدارة الضريبية .
- ❖ الفصل الثاني : الطعن أمام اللجان الإدارية .
- ❖ الفصل الثالث : التسوية القضائية للنزاع الضريبي .

مبحـــــــث

تمهيـــــــــــدي

مفهوم الضريبة و النزاع الضريبي

- ألمطلب الأول : مفهوم الضريبة
- ألمطلب الثاني: مفهوم النزاع الضريبي

يوجد إرتباط وثيق بين الإطـــار المفاهيمـــي لكل من الضريبة والنزاع الضريبي ، ولذلك سنتناول مفهوم كل منهما من خلال المطلبين التاليين :

المطلـــب الأول

مفهوم الضريبة

ينبغي التطرق إلى الكثير من الأمور النظرية والعديد من الجوانب التقنية والفنية للإلمام بمفهوم الضريبة ، لكننـــا سنتطرق ونكتفي بما هو أقرب و أكثر علاقة وإرتباطا بموضوع دراستنـــا وبحثنا ، وبالتالي سنتناول مفهوم الضريبة من خلال تعريفها وكذا الأساس القانوني للإلتزام بدفعها ، ومن ثم القواعد العامة التي تحكم فرضها

الفـــــــــــرع الأول

تعـــريف الضريبـــــــة

للضريبة تعاريف متعددة منها الكلاسيكي ومنها الحديث ، فقد عرفها الأستاذ جنز قاستون (GASTON GENZ) على أنها " آداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة " [(1)]

وعلى إثر ونتيجة التطور الإقتصادي والإجتماعي والسياسي والمالي للأنظمة في المجتمعات المعاصرة أخذت الضريبة تعريفات أكثر دقة وتوسعا وشمولية ، منها تعريف الأستاذ رفعت المحجوب على أنها " إقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ، ودون مقابل لدافعيها وذلك لغرض تحقيق نفع عام " [(2)] .

ويعرفها الأستاذ (L . DEBT)على أنها "إستقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية ، وبلا مقابل لقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة " [(3)] .

وعرفها الأستاذ خلاصي رضا على أنها "إقتطاع مالي نقدي ، إجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية تستأديه الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكليفية من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية " [(4)]

---

(1): عادل احمد حشيش ، أساسيات المالية العامة و أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، لبنان ، بيروت : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1992 ، ص : 130.

(2): رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مصر ، القاهرة : دار النهضة العربية 1979 ، ص 179.

(3): احمد زهير الشامية ، خالد الخطيب ، المالية العامة ، عمان ، دار زهران للنشر والتوزيع ،1997 ، ص : 131 .

(4): رضا خلاصي ، النظام الجبائي الجزائري الحديث ، الجزائر ، بوزريعة : دار هومة ، الجزء الأول ، 2005 ص : 12 .

ويعرفها الأستاذ عبد الفتاح عبد الرحمان عبد المجيد بأنها " إقتطاع نقدي جبري يدفعه الممول للدولة دون أن يحصل على نفع خاص مباشر ، تحقيقا لأهداف السياسة المالية " .[1]

ويرى الأستاذ عادل العلي أن " الضريبة في مفهومها الحديث تمثل فريضة مالية تستأديها الدولة أو الهيئات التابعة لها ، بموجب قواعد مقررة ، إجباريا وبصورة نهائية من المكلفين ، لتغطية النفقات العامة ، من غير أن يكون دفعها نظير مقابل معين ". [2]

وقد أوضحت المحكمة الدستورية العليا أن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرا بما لها من ولاية على إقليمها ، و أن قانونها يبين حدود العلاقة بين الملتزم بالضريبة من ناحية ، وبين الدولة التي تفرضها من ناحية أخرى سواءا في مجال تحـــديد الأشخاص الخاضعين لها أو الأموال التي تسري عليها ، وشروط سريانها ، و سعر الضريبة ، وكيفية تحديد وعائها وقواعد تحصيلها و أحوال الإعفاء منها والجزاء على مخالفة أحكامها. [3]

من خلال ما سبق من التعاريف ، نجد أنه تم تناول مجملها عموما ضمن عناصر محددة تكررت في جميع التعاريف ، و هي الدولة ممثلـــة بالسلطـــة و السيـــادة عند فرضها أو إقتطاعهـــا للضريبـــة ، وكذا الأشخاص على إثر القيام بالدفع و الحصول على الخدمة العامة الغير مباشرة ، وكل ذلك عبر عامل جد هام و هو مراعاة الأسس و القواعد القانونية أثناء فرض الضريبة أو تحصيلها.

(1): منصور ميلاد يونس ، مبـــادئ المـــالية العـــامة (النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة) ، مصر 2004 ، ص: 102 .

(2): عادل العلي ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، العراق ، إقراء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2009 ص ص: 122-126.

(3): هشام محمد البدوي ، النـــص الضـــريبي بين التفســـير الإداري و التفســـير التشـــريعي ، مصر ، الطبــــــعة الأولـــى ، (د.س.ن) ، ص : 59 .

الفرع الثاني

الأساس القانوني للإلتزام بدفع الضرائب

يوضح التطور القانوني للنظام الضريبي في العديد من الدول كبريطانيا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية ، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير عدم تأسيس أي ضريبة أو تحصيلها إلا بموجب قانون مصوت عليه من البرلمان ، وأصبح بذلك هذا الأمر مبدأ وقاعدة هامة منصوص عليها في كافة دساتير دول العالم [1] ، فيتم وضع النصوص الضريبية من طرف السلطة التشريعية بنص القانون ، والإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة لا يحق لها إلا فرض و تحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة ، وكما تعد تشريعات وأحكام قوانين الضرائب ملزمة للدولة كما هي ملزمة للأشخاص [2] حيث لا يمكن أن توضع أي ضريبة قيد التنفيذ إلا إذا تم إصدارها بنص قانوني وعادة ما يكون ذلك من خلال قوانين المالية ، إضافة إلى وجوب الترخيص بذلك قانونا ، ولهذا الغرض نجد في كل سنة أن المادة الأولى من قانون المالية في الجزائر تعطي الرخصة القانونية بذلك [3] ، وقد جاء هذا تطبيقا لأحكام القانون الأساسي المتعلق بقوانين المالية لسنة 1984 [4] ، ومن ثم فإنه من غير هذه الرخصة لا يمكن وضع ولا تحصيل الضرائب .

ومن هذا المنطلق فإن الضريبة بطابعها السلطوي ، تشكل إلتزاما قانونيا ، ومن المعروف أن لكل إلتزام مصدره المستمد منه والمستند إليه ، ونظرا للأهمية البالغة للإلتزام بدفع الضرائب ، ومساس هذه الأخيرة بالمراكز المالية للمكلفين بها ، فقد برزت عبر التاريخ المالي وخاصة خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر ، مجموعة من النظريات التي تؤسس حق الدولة في فرض الضرائب [5] .

حيث وجدت مجموعة من النظريات الفقهية التي تحدثت عن الأساس القانوني للالتزام بدفع الضرائب ويمكن حصرها في نظريتين أساسيتين:

الأولى: نظرية المنفعة والعقد .

ومفادها أن الفرد يدفع الضريبة إلى الدولة في مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق

---

[1]: محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الجزائر: دار هومة ، الطبعة الرابعة ، 2008 ، ص17 .

[2]: Louis Trotabas ,finance publique, France, Paris, édition 1969 , p18

[3]: محمد عباس محرزي ، المرجع السابق الذكر ، ص: 43.

[4]: القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية (ج ر عدد 28 بتاريخ 10 جويلية 1984).

[5]: سالم محمد الشوابكة ، المالية العامة والتشريعات الضريبية ،عمان ، دار رند للنشر والتوزيع ،2000، ص: 63 .

العامة المختلفة ، وأنه لولا إنتفاعه بهذه الخدمات ، لما أصبح هناك سبب لدفع الضريبة ، وحجة هؤلاء المفكرين في ذلك أن الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني مؤداه إلتزامه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع خاص له [1] .

والـــواقع أن النظرية التعاقـــدية للضـــريبة ، ما هي إلا نـــتاج النـــظرية الفـــردية في تفسير الدولة[2]، وكما برز الاختلاف بين أنصار هذه النظرية في التكييف القانوني لهذا العقد إلى ثلاثة إتجاهات عموما [3] .

الاتجاه الأول : يرى أنصاره وعلى رأسهم المفكر آدم سميث (ADAM SMITH) أن هذا العقد بمثابة عقد بيع أو إيجار خدمات ، أي أن الأفراد يدفعون الضريبة كثمن للخدمات والمنافع التي تقدمها الدولة لهم ، إلا أن هذا التكييف لم يسلم من النقد على أساس ما يلي [4]:

– صعوبة تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة ومقدار المنفعة التي يحصل عليها الشخص

– مجافاة هذا التكييف للعدالة ، كونه يؤدي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضرائب كبيرة مقابل ما يحصلون عليه من خدمات .

– قد تستخدم إيرادات الضرائب في تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة .

الاتجاه الثاني : يرأسه الفقيه تـــيير (THIERS) ، ويرى العقـــد الضمني على أنه عقـــد شركه ، الدولة فيه شركه إنتاج كبرى تتكون من شركاء ، لكل منهم عمل معين يقوم به ، ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة ، إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة لهذه الشركة ، يتعين على الشركاء المساهمة في تمويلها و تتمثل هذة المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم ، و قد وجهت لهذا الاتجاه الانتقادات التالية :

– أنه يقوم على نوع من التشبيه بين الدولة والشركة ، وهذا التشبيه يتنافى مع دقة التحليل العلمي .

– قصور هذا الإتجاه في معالجة وظائف الدولة المختلفة التي لا تقتصر على المصالح المادية وإنما تشمل مجموعة من العلاقات والمصالح المعنوية .

– يترتب على هذا الإتجاه ضرورة أن تكون المنفعة التي تعود على الفرد متفقة مع درجة ثرائه وهذا ما يخالف الواقع ويجافي العدالة [5] .

---

(1): السيد عبد المولى ، التشريع الضريبي المصري ، مصر : دار الفكر العربي ، 1977 ، ص: 155 .
(2): احمد زهير الشامية ، المرجع السابق الذكر ، ص: 138.
(3): موفق سمور علي المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) ، عمان : الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ،(د ، س، ن) ، ص: 13.
(4): علي لطفي ، إقتصاديات المالية العامة ، مكتبة عين شمس ، مصر ، القاهرة ،1990 ، ص : 46.
(5): عادل احمد حشيش ، المرجع السابق الذكر ، ص: 156 .

الاتجاه الثالث : تصور آخرون مثل : إميل دي جيراد (EMIL DE GIRAD) وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار مقابل آدائهم للضريبة بإعتبارها قسط تأمين وقد وجهت لهذا الإتجاه العديد من الإنتقادات أهمها أن طبيعة عقد التأمين تقتضي أن يعوض المؤمن لمصلحته عند وقوع الخطر ، وهذا الأمر غير موجود في مجال علاقة الفرد الضريبية بالدولة (1) .

النظرية الثانية : نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة

إتجه الفقه الحديث إلى تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على فكرة التضامن الإجتماعي الموجود بين كافة مواطني الدولة ، والمقترنة بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم ، وهذا يعني أن على الأفراد آداء الضرائب إستنادا لمبدأ التضامن الإجتماعي ، و للدولة الحق في فرض الضرائب مع مراعاة القواعد القانونية التي تحكمها ، وذلك بما لها من سيادة على الأشخاص والأموال (2).

ومضمون هذه النظرية أن الأفراد بحكم أنهم أعضاء في الجماعة فإنهم ملزمون بالتكافل والتضامن كل بقدر إستطاعته لتحمل نفقات الخدمات العامة ، ويكون أساس وفرض الضرائب تبعا لذلك هو سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي.

ومن ثـم تؤدى هذه الضرائـب جبـرا ، وذلك مقابل خدمـات عامة تقدمهـا الدولـة لمواطنيها ، وهذه الخدمات غير قابلة للتجزئة ولا يمكن معرفة مدى إستفادة كل مواطن منها ، حتـى يمكن مطالبتـه بمقابـل هـذه الخدمة (3) ، ونتيجـة لـذلك فإن العلاقـة الضريبيـة ليسـت علاقـة تعاقديـة ، وإنما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضـع لها نشاط الدولـة لتحقيق أهداف المجتمع ، وعليه فإن الضريبة لا تتعدى أن تكون وسيلة لتوزيع تكاليف الخدمات العامة على الأفراد بقدر إستطاعتهم على الدفع ليكون التوزيع عـادلا .

وكما يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تؤدي بأن يكون الإلتزام بدفع الضريبة المستحقة على المكلفين بها ، من باب التكافل الاجتماعـي والدافع الوطنـي والسلوك الأخلاقي بما يحقق العدالـة ، وممـا يجعـل الضريبـة في بعض الأنظمـة الناجحـة تسمـى بالمساهمـة أوالاشتـراك ، وهذه التسميـات في الحقيقة تنسب إلى الرضا الجماعي بها (4) .

وأما فيما يخص المصدر الذي تستمد الدولة منه سلطتها في فرض وجباية الضـرائب ، فإن

(1): موفق سمور علي المحاميد ، المرجع السابق الذكر ، ص: 14.

(2): محمد خالد الهايني ، خالد الخطيب الحبشي ، المالية العامة والتشريع الضريبي : سوريا : منشورات جامعة دمشق ، 2006 ، ص: 189 .

(3): Delbez Louis, Eléments de finances publiques paris , P.U.F, 1995 , p : 37.

(4): محمد عباس محرزي ، المرجع السابق الذكر ، ص: 17 .

هذه النظرية ترجع ذلك إلى مجموعة من العوامل على رأسهـــا رابطة التبعية السياسية من خلال عنصر الجنسيـــة ، أو الروابط الإجتماعية كالإقامة والموطن ، أو من خلال رابطة إقتصادية معينة كممارسة نشاط إقتصادي أو التمتع بملكية أو ثروة تحقق دخلا معينا داخل إقليم الدولة ، وقد أصبحت هذه النظرية الأخيرة سائدة في وقتنا الراهن دون غيرها ، وهكذا فإن التضامن الذي يجب أن يقوم بين أعضاء الجماعة السياسية الواحدة التي تمثلها الدولة هو وحده الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب ، والذي يرجع إليه التزام الأفراد بدفعها. [1]

الفرع الثالث

القواعد العامة التي تحكم فرض الضرائب

يعتبر الإقتصادي آدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية ، متمثلة في العدالة واليقين والملاءمة والإقتصاد في النفقة ، ولا تزال إلى الآن معتبرة كمبادئ عامة يسترشد بها في هذا المجال ، والواقع أن هذه المجموعة من القواعد تعتبر بمثابة الدستور الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية وقيام الدولة بإحترام هذه القواعد عند فرض الأنواع المختلفة من الأعباء الضريبية هو الذي يخفف من حدة هذه الأعباء ويجعلها مقبولة ومستصاغة لدى الأفراد ، بينما يعتبر الإخلال بها مدعاة للقول بظلم الدولة وتعسفها في إستعمال حقها في فرض الضرائب [2] ، وتتلخص هذه القواعد الأربعة فيما يلي :

أولا : قاعدة العدالة : إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم حساس وله إنعكاسات سياسية ، وقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأصل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة وزادت بالمقابـل التكاليـف العامـة ، وأصبح المكلف يشعـر بوطأة الضريبة ، وكان لا بـد من المطالبـة بعدالتها، وكما أن مفهوم هذه الأخيرة نسبي يختلف من طبقة إجتماعية إلى أخرى ، و من دولة إلى أخرى ، فالغني قد يرى العدالة بتطبيق ضـريبة عامة موحـدة النسبة على جميع الأشخاص والأمـوال ، في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية ، أي بإسهام المكلف بها في الأعباء العامة وفق حالته المادية والعائلية ، ويختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعا للنظام السياسي والإقتصادي لكل منها ، فلا تنظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدول الاشتراكية لها [3] .

---

[1]: محمود جمام ، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية –دراسة حالة الجزائر – ، أطروحة دكتوراه في العلـوم الاقتصاديـة ، الجزائـر قسنطينـة ، جامعـة منتـوري ، كليـة العلـوم الاقتصـاديـة وعلـوم التسييـر ، 2009–2010 ، ص ص : 17–18.

[2]: Philip Loïc , les fondements constitutionnels des finances publiques , France, Paris, ECONOMICA,1995, pp :54-60 .

[3]: عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي ، سوريا ، دمشق : منشورات جامعة دمشق ، مطبعة الروضة ، 1992– 1993 ، ص ص : 243–244 .

وكما يوجد فرق بين مفهوم العدالة كهدف من أهداف الضريبة وبين مفهوم العدالة كركن من أركانها ، فالعدالة كهدف يقصد به أن وظيفتها في الميدان الإقتصادي والإجتماعي ، هي إحـــداث تعديل في توزيع الدخول والثروات بين الأفراد وفئات المجتمع ، وأما مفهوم العدالة كركن من أركان الضريبة فيقصد به أن يـــساهم رعايا الدولة في النـــفقات الحكومية كل بحسب مقدرته النسبية وبقدر إمكاناته [1] .

وقد عرفت قاعدة العدالة الضريبية بأن يتحمل كل عضو من أعضاء المجتمع قسطا من الأعباء العامة يتناسب مع قدرته التكليفية ومع مراعاة ظروف المكلف الشخصية [2] ، وكما يجمع المهتمون بعلم الضرائب على ضرورة أن يكون التشريع الضريبي عادلا ، ويرى هؤلاء أن للعدالة الضريبية وجهان أساسيان من خلال العدالة الأفقية والعدالة الرأسية .

فالأولى تعني معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات المتساوية من حيث الدخل بمعدلات ضريبية متساوية ، وبحيث يدفعون نفس المقدار من الضريبة ، وأما الثانية فتعني معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات غير المتساوية بمعدلات ضريبية غير متساوية ، وبحيث يتباين ما يدفعه كل مكلف منهم عن الآخر بحسب قدرة كل منهم على الدفع .

وبالتالي فإن العدالة الضريبية تقتضي أن تشمل الضريبة جميع الأوعية والأشخاص الممتدة إليهم سيادة الدولة سواءا كانوا داخلها أو خارجها ، ودونما تمييز ، إلى جانب العدالة في تكليفها من خلال توزيع أعبائها بين مختلف الممولين بصورة عادلة من دون إرهاق الفئات الفقيرة بها [3] .

ثانيا : قاعدة اليقين : تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة وواضحة ومعلومة من دون غموض ، و أن يكون سعرها ووعاؤها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتعلق بأحكامها وإجراءاتها معلوما بصورة مسبقة لدى المكلفين بآدائها ، بما في ذلك المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة.

ومن ثم يعرف المكلف بها مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بآدائـــها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها ، إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها ، حيث أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي ، فعلى سبيل المثال الـــ polltax ، التي تم تأسيسها من طرف حكومة " مارغريت تاتشر " في بريطانيا سنة 1990 ، واجهتها معارضة شديدة مع نتائج سياسية فادحة ، لأن تخصيصها ومزاياها كانت مبهمة وغير مؤكدة ، وبالتالي وصفت بعدم عدالتها [4] .

[1]: عصام بشور ، التشريع الضريبي ، سوريا ، دمشق : منشورات جامعة دمشق ،1995–1996 ، ص: 38 .
[2]: يونس احمد البطريق ، المالية العامة ، لبنان ، بيروت : دار النهضة العربية ، 1984 ، ص ص :44–46 .
[3]: اعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، عمان : دار الثقافة ، 1998، ص: 129 .
[4]: محمد عباس محرزي ، المرجع السابق الذكر ، ص: 29 .

ثالثا : قاعدة الملاءمة في الدفع : ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت وبالطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه [1] ، وبذلك يقتضي الأمر أن تختار الإدارة الضريبية موعدا مناسبا للوفاء بالضريبة ، وأن تكون إجراءات الجباية مناسبة لظروف المـــمول ، بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقيلا بشكل يجعله عاجزا عن الدفع أو يدفعه إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها [2] .

وبالتالي فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الأوقات ملاءمة لدفع الضريبة ، حيث تدعو إعتبارات الملاءمة أن تكون القواعد الفنية والإجرائية المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها ، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة ذلك ، ومن بين التطبيقات الشهيرة لهذه القاعدة ما يعرف بقاعدة "الإقتطاع عند المنبع" والخاصة بالضريبة على الدخل والمطبقة خصوصا على الأجور والمرتبات ، وذلك بإعتبـــار أن الإقتطـــاع عند المنبـــع أكثر ملاءمة وسهولة بالنسبة للمكلـــف بالضريبـــة وإدارة الضرائب [3] .

رابعا : قاعدة الإقتصاد في النفقة : ويقصد بذلك الإقتصاد في كلفة الضريبة ، أي ما تتكبده الدولة وتصرفه على تقديرها وجبايتها ، حيث يجب أن يكون ذلك بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة ، إضافة إلى الإقتصاد فيما يتحمله المكلفون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي كالإفـــراط في مسك السجلات والدفـــاتر المحاسبية أو تقـــديم إقرارات مدعمة بالمســـتندات الـــرسمية ، و بمعنى آخر ينبغي أن تكون نفقات فرض وتحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع مردودها [4] .

وأخيرا فإن كافة القواعد السالفة الذكر تدور في فلك فكرتي العدالة والمساواة الضريبية ، وما هي إلا تطبيقات لهما وقد كان أول من صاغها الفقيه "آدم سميث " في بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال [5] وبالتالي فإنه من البديهي ومما لا شك فيه أن لهذه المبادئ الهامة علاقة جد وطيدة بما يعرف بالنزاع الضريبي .

---

[1]: المرجع نفسه ، ص: 30.
[2]: منصور ميلاد يونس ، المرجع السابق الذكر ، ص: 117.
[3]: محمد عباس محرزي ، المرجع السابق الذكر ، ص: 29.
[4]: محمود رياض عطية ، موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب، مصر، القاهرة: دار المعارف،1975 ، ص 48.
[5]: Edgard Allix , Traité élémentaire de science des finances et de législation financière , France, Paris ,5éme édition ,1957, p :185 .

المطلـــــب الثانـــي

مفهـــوم النـــــزاع الضريبـــــي

يعرف النزاع الإداري بأنه يعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة العامة والغير ، بمناسبة قيام هذه الأخيرة بوظائفها التي كفلها القانون .

وتنشأ النزاعات الإدارية نتيجة إختلاف مصالح طرفي هذه العلاقة ، حيث أن كلا الطرفين يسعى إلى تحقيق الحد الأقصـــى من أهدافه ، مستخدمـــا في ذلك كافـــة الطرق القانونية المتاحـــة أمامه ، وفي نفس هذا السياق تنشأ المنازعات الضريبية ، ولكن الإختلاف هذه المرة يتمثل في خصوصية هذا النوع من المنازعات سواءا من حيث أطرافه أو طبيعته القانونية أو أنواعه وطـــرق فضه ، وبالتالي سنتناول من خلال فروع هذا المطلب تعريف هذا النوع من النزاع وكذا طبيعته القانونية ومن ثم بيان أنواعه.

الفرع الأول

تعـــريف النزاع الضريبـــي

تكون المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواءا الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها ، أو الحالة التي يكون فيها معسرا ، أي أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية [(1)] .

فكلمة منازعة في الميدان الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين ، أحدهما مستعمل في المشاكل التي تثور بين المكلف والإدارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها ، والآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناءا على ذلك للإدارة ليطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه [(2)] .

ومن هذا المنطلـــق يكون للفظ منازعـــة في مـــادة الضرائب معنـــى ضيق و آخـــــر واسع ، فالمعنى الضيق عندما يستعمل اللفظ في المنازعـــات الـــتي تحدث بيـــن المكلف والإدارة الضريبية ، وذلك فيما يتعلق بتحديد الضريبة أو تحصيلها أو مبلغها المفروض ، والمعنى الواسع فيظهر حين إستعمال اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة ، بل هناك وضعية معينة قد

[(1)]: عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،الجزائر، عين مليلة : دار الهدى ، الطبعة الثانية ، 2008 ، ص ص: 17-18 .

[(2)]: Louis Trotabas et Jean Marie Cotteret , Droit fiscal général , France , Paris :DALLOZ, Quatrième édition , 1980,p :286 .

حلت به ، كإعساره أو هلاك أمواله ، فيطلب على أساسها من الإدارة أن ترفق به [1] .

ويـــعرف الأستاذ أنـــدري هـــارتي (ANDRE HEURTE) المستشار بمجلس الدولة الفرنسي النزاع في المجال الجبائي بقوله "" إن المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب "" [2] .

ويرى الفرنسي جين لامارك (JEAN LAMARQUE) ، " أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائيـــــة وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله " [3] .

أما الأستاذ بن سحلي سعد فيرى في تعريفه للمنازعة الضريبية " أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين ، والناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى " [4] .

ومما يلاحظ حول التعاريف الثلاثة الأخيرة ، سواء منها الأول والثاني من خلال إلمامهما بجميع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب ونشاط الإدارة الجبائية ، أو من خلال التعريف الثالث عند إشتمالة على التحقيق في المخالفات بالإضافة إلى تحديد وتغطية الضريبة ، أنها تناولت النزاع الضريبي من جميع أوجهه ، وبصورة شاملة إحتوت الجانب الإداري له إضافة إلى الجانب الجزائي والمتعلق بالغش و التهرب الضريبي وكما ينطبق الأمر ذاته بالنسبة للأستاذ طاهري حسين ، والذي يرى أن المنازعات الضريبية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب ، وتقوم بسبب إمتناع المكلف عن الالتزام بما فرضته الإدارة الجبائية ، أو في حالة تهربه من دفع الضريبة ، أو قيامـــه بالغش الضريبـــي [5] .

وفي حين تناوله الفقه القانوني الجبائي من أوجه أخرى ، حيث يرى الأستاذ زكرياء محمد بيومي بأنه يمكن تعريف المنازعات في هذا المجال بأنها تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة

---

[1]: حسين فريجـــــة ، إجـــراءات المنازعـــــات الضريبيـــة في الجزائـــــر ، الجـــزائـــر: دار العـــلـــوم للنشـــر و التوزيـــع، 2008 ، ص ص:7- 8.

[2]: حسين فريجة ، منازعـــات الضـــرائب المباشرة في الجزائر ، رسالـــة ماجســـتير في الإدارة والمـــالية العـــامة الجزائر، جامعة الجزائر : معهد القانون والعلوم الإدارية ، 1985، ص: 16 .

[3]: Jean Lamarque , Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal, France, Paris : Dalloz, 1995,p :3 .

[4]: حسين فريجة ، المرجع السابق الذكر ، ص: 17 .

[5]: حسين طاهـــري ، المنازعات الضريبيـــة –شرح لقانون الإجـــراءات الجبائية –الجزائـــر ،القبة : دار الخلـــدونية للنشر و التوزيع ،الطبعة الثانية 2007، ص: 5 .

المباشرة ، والبحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقـــانون واللـــوائح أو لم تربط وفقا لها [1] ، حيث نجد أن هذا التعريف ركز على نوع معين من الضرائب وهـــو الضـــرائب المباشرة ، و مما قد يؤاخذ عليه ، عدم وجود معيار واضح و فاصل للتفرقة بين الضرائب المباشرة والغير مباشرة ، وذلك سواءا بالنسبة للفقه المالي الضريبي أو على مستوى قوانين الضرائب ، أو على مستوى التطبيق القضائي [2]

وكما تم تعريف النزاع الضريبي على أنه مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة و بين الإدارة الضريبية ، بمناسبة عمليات مراقبة وعاء الضريبة ، أو تحصيل الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضريبة ، ويمكن تقسيمها من حيث أنواعها بالنظر إلى القانـــون المكون لها ، إلى منازعات متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ومنازعات متعلقة بالضرائب الغير مباشرة ، وأخرى متعلقة بحقوق التسجيل والطابع ، وهناك منازعات تخضع للقانون والقضاء الإداريين و أخرى تخضع للقانون والقضاء العاديين سواء المدني أو الجزائي [3] .

من مجمل التعاريف السابقة يتضح أن المنازعة الضريبية تشكل في حد ذاتها نظاما قانونيا خاصا ، فقد عرفتها الأستاذة فاطمة زعزوعة على أنها "مجموعة الإجراءات من القانون العام والخاص الناشئة عن تنازع الممـــولين أو المكلفين بالضـــريبة إزاء الإدارة الجبائية إثر عمليات تحديد الـــوعاء أو التحصيل ومراقبة الضريبة " [4] ، ويتولد النزاع عندما يرى المكلف عدم صحة أو عدم شرعية ربط الضريبة أو يعترض على إجراءات متابعة تحصيلها ، وفقا للقوانين و اللوائح السارية .

وبالتالي فإنه ومن خلال ما سبق عرضه ، نخلص إلى أن المنازعات الضريبية هي ذلك الخلاف الناشئ عن الطعون التي يحركها المكلف بالضريبة أو المدين بها ، بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها ، والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهات القضائية ، والتي تحكمها قواعد وأحكام القانون الضريبي إلى جانب القانون الإجرائي العام بإعمال وتطبيق قاعدة الخاص يقيد العام ، وبالتالي فلا وجود لهذا النوع من النزاع ما لم يبادر المكلف بالضريبة بتحريكه ، بالإضافة أيضا إلى كون هذا النوع من النزاعات الإدارية ذو طبيعة قانونية خاصة ومتميزة .

---

[1]: محمد بيومي ، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل ، مصر ، القاهرة ، 1974 ،ص : 3.
[2]: حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص: 8.
[3]: عبد العزيز امقران ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، رسالة ماجستير في فـــرع الادارة والمالية ، الجزائر ، بن عكنون : كلية الحقوق ، 2001–2002 ،ص : 11 .
[4]: فاطمة زعزوعة ، " القاضي الإداري والمنازعات الخاصة –المنازعة الضريبية –" ، مجـــلة العلوم القـــانونية والإدارية ، جامعة الجيلالي اليابس : كلية الحقـــوق ، الجزائر ، سيـــدي بلعبـــاس : مكتبة الرشاد للطباعـــة والنشر، 2008 ، العدد الرابع ، ص ص : 99–100.

الفـــــــرع الثـــــــاني

طبيعـــــــة النزاع الضريبـــــــي

إن طبيعة النزاع الضريبي مستمدة من طبيعة القانون الضريبي وما تحمله نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى ، فالكل يأخذ ويستمد صلاحياته وسلطاته من القانون الضريبي وليس من القانون العام على غرار المنازعات الأخرى ، فنجد الإدارة عند فرضها للضرائب وجبايتها وحتى حين نظرها في شكاوى المكلفين بالضريبة قوية ومقيدة في الوقت نفسه بموجب النصوص الموضوعية والإجرائية المنصوص عليها في القانون الجبائي ، وكذلك بالنسبة للقاضي عند نظره في الدعوى الضريبية ، فمصدر سلطاته القانون الضريبي ، ونفس الشيء أيضا حتى بالنسبة للمكلف بالضريبة فأساس معرفته لحقوقه في هذا ألمجال مبعثه قانون الضرائب ، وهذا الأخير هو الذي يرشده وينظم تظلمه أمام الإدارة، أو أثناء رفع دعواه أمام القضاء .

ومن هذا المنطلق فإنه يمكننا معرفة طبيعة النزاع الضريبي من خلال العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية ، وكذا القانون المنظم لهذه العلاقة ، ومن ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي وطبيعته .

أولا: العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية

لم تعـــد العـــلاقة الضريـــبية بين المـــكلف والإدارة الضريبية مبنية على الفكرة التعاقدية التي تقوم على أن الإلتزام بدفع الضرائب مرتبط بالحصول على خدمات ، وبالتالي فالعلاقة الضريبية يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الضريبة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي تكفل نجاحها .

كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب وتحصيلها مستمدة من طبيعة الضريبة التي لا تقوم على رابطة عقدية بين الإدارة والمكلف ، وإنما نصوص القوانين التي تفرضها ، وقد إتفقت غالبية التشريعات على ذلك [1] ، ومن الخصائص الأساسية للأنظمة القانونية الضريبية أنها توفر للإدارة الجبائية معلومات مستمرة ، وكذا جعلها تتمتع بصلاحيات واسعة ، وإمتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية .

ثانيا : القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية :

يعـــد إختصـــاص البرلمـــان بالمسائل الضـــريبية ، الســـبب الأســـاس لنـــشأة البرلمانـــات

---

[1]: Lion Duguit , Traité de droit constutionnel , France, Paris , tome 2 , pp : 380-385.

تاريخيـــا [1] ، ففي فرنسا نصت المادة الرابعة عشر من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنســـــي لعام 1789 ، والذي يعد الأساس لهذا المبدأ ، على أن لكل المواطنين حق التأكد بأنفسهم أو من خلال ممثليهم من ضرورة الفرائض العامة ، وكذلك حق إرتضائها ، وحق متابعة إستخدامها ، فيعتبر القانون بذلك المصدر الوحيد للالتزام بدفع الضريبة ، وقد حرص المشرع في نطاق القانون الضريبي على تحديد أسس الضريبة وسعرها ووعائها ، دون أن يترك ذلك للسلطة التنفيذية والمنوطة بتنفيــــذ القانون ، لذلك فالقانون الضريبي هو القانـــون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبيـــة ، فهو القانون الذي منح المكلف مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه ، وعلى رأسها حقه في التظلم والمراجعة ، كما فرض عليه إلتزامات إبتداءا من معرفة قيمة الضـــريبة المستحـــقة عليه ، ونهاية بدفعها ، وهو القانون الذي يحدد سلطات وحقوق الإدارة الضريبية من خلال سلطة الفحص والرقابة وسلطة ضمان التحصيل ، وفرض عليها إلتزامات ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة و العدالة ، فالعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص وأحكام القانون الضريبي ، وليست علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية ، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب وإستنادها إليه في كل ما ينجم عنها [2] .

ثالثا : القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية وطبيعته :

يشكل النظام الضريبي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة ، وتتكون مقوماته من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي ، والإدارة التنفيذية التي تتولى تنفيذه وإصدار التعليمات التنفيذية له ، والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في النزاعات الضريبية التي قد تنشا بين المكلفين والإدارة الضريبية .

وتثير النزاعات الضريبية نواحي قانونية متعددة أهمها ، قانون الإجراءات الواجب تطبيقه على المنازعة الضريبية ، حيث يرى البعض أن المنازعة الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون الإجراءات المدنية ، بينما يرى البعض الآخر أن الأصل في الإجراءات أن يتبع في شأنها ما يقضي به هذا الأخير بإعتباره القانون الإجرائي العام فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضرائب ذاته [3] .

[1]: Louis Trotabas , finance publique , op.cit , pp :18-20 .

[2]: رمضان صديق ، إنهـــاء المنـــازعة الضـــريبية الناشـــئة عن تطـــبيق القـــوانين الضريبية و الاتـــفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، مصر ، القاهرة : دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، 2006 ، ص: 124.

[3]: محيي محمد سعد ، الإطـــار القانـــوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية –دراسة تحليلية مقارنة – ، مصر : دار الإشعاع الفنية ، 1998 ، ص : 134 .

وبدورها أعطت التشريعات للمنازعة الضريبية طبيعة قانونية مستقلة ، مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي وإستقلاليته عن القوانين الأخرى ، وعن تمتع هذا الأخير بذاتية كاملة علمية وتشريعية ، جعلت للمنازعة الضريبية طابع خاص يتوقف تحديدها على نتائج منها تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر هذا النزاع ، وكذا تحديد القانون الواجب التطبيق ، و مــدى قــوة الإقــرار أو التصريح الضريبي المقــدم من المكلف ، بالإضافة إلى أدلـــة الإثبات في هــذا النـــوع من النـــزاع ، وطبيعة قرارات الإدارة الضريبية [1] .

وقد إختلفت الآراء الفقهية وإتجاهات القوانين المقارنة حيال تحديد القضاء المختص للنظر والفصل في المنازعات الضريبية ، فبعض القوانين أسندت إلى القضاء العادي ولاية الفصل في ذلك أخذا بالرأي القائل أن القضاء العادي يوفر ضمانات للمكلفين بآداء الضريبة لا يوفرها لهم القضاء الإداري الذي يميل عادة إلى الدفاع عن مصالح خزانة الدولة ، بينما أسندت بعض القوانين الأخرى ولاية الفصل في هذا النوع من النزاع إلى القضاء الإداري أخذا بالرأي القائل أن الضريبة يتم تحديدها بموجب قرارات إدارية تتخذها الجهة الحكومية المختصة بتقدير وتحصيل الضريبة .

ويرى بعض فقهاء القانون أنه يجب أن تختص بالمنازعات الضريبية محاكم ضريبية مستقلة عن القضاء العادي و القضاء الإداري ، على أساس أن الطبيعة الفنية التي يتميز بها القانـــون الضريبي و التي تجعل له ذاتية مستقلة تستوجب أن يكون لهذا النوع من النزاع قضاة متخصصون قادرون على تأصيل وتوحيد المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير وتطبيق نصوص التشريع الضريبي الذي يقوم على قواعد تختلف عن تلك التي يقوم عليها القانون الخاص والقانون العام ، وقد أخذت بعض القوانين بهذا الرأي و أنشأت محاكم متخصصة في المنازعات الضريبية [2] .

ومن ثم فإن تحديد جهة الإختصاص بالفصل في منازعات الضرائب أمر بالغ الأهمية من حيث كون هذه النزاعات تمس من جهة مصالح الخزينة العامة ومن جهة أخرى مصالح الأشخاص المكلفين بالضريبة ، وعلى أســـاس أن النزاع الضريبي في الأصـــل فرع من فروع النزاع الإداري بوجه عـــام ، فمن التشريعات من أرجعت الإختصاص بالفصــــــل فيه للقضـــــاء الإداري ، ومـــن بينها التشريع الجزائـــري ، ومنها من وزع الإختصاص في هذا المجال بين القضاء العادي والإداري ومنها التشريع الفرنسي ، والتشريع الجزائري سابقا ، ومن التشـــريعات من أحال الإختصاص في ذلك إلى جـــهات قضائية متخصصة مســـتقلة يرأسها قـــضاة متخصصون يقومـــون بالفصل في هذا النوع من

[1]: المرجع نفسه ، ص : 136.

[2]: محمد زكريا ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، مصر ، القاهرة : مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ، (د. س. ن)، ص : 29 .

النزاعات كمحاكم إستئناف قضايا الدخل بالأردن [1] ، وقد تباينت أسباب هذا الإختلاف ، ولكن أغلبها تمحور على أساس نوع النزاع الضريبي.

الفرع الثالث

أنواع النزاع الضريبي

لقد تم تقسيم النزاع الضريبي إلى عدة أنـــواع ، وذلك سواء بالإستناد إلى أنـــواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة ، أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي .

أولا : من حيث نوع الضريبة

وذلك على أساس تقسيم النزاع بحسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة ومنازعات للضرائب الغير مباشرة كل على حدى ، ونظرا لأهمية هذا التقسيم ، وبالرغم من وجود معايير متعددة للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب ، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد ، ولا يمكن الإعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري ، و المعيار الإقتصادي ، و المعيار الفني [2] .

المعيار الإداري : أو مـــا يعرف بالمعيـــار القانونـــي ، ويقـــوم علـــى أســـاس علاقـــة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة ، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناءا على قوائم إسمية أو جداول تـــدون فيها أسمـــاء المـــكلفيـــن بها ، أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي ، وكان التحصـــيل يتم بصفة زمنية دورية ، فالضريبة هنا مباشرة ، نظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريـــبية والمكـــلف دون أي وسيـــط ، وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف إقتصادي معين دون إعتبـــار لشخص المكلف بالضريبة ، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له ، فالضريبـــة هنـــا غير مباشـــرة ، ولقد لقي هذا المعيار نقدا من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهـــــم والسندات ، فأصحـــاب هذه الأخيـــرة ليـــسوا على إتـــصال مباشـــر بـــإدارة الضـــرائب ، وليسو مدرجين على القوائم الإسمية ، ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد من المسلم أنها من الضرائـــب المباشـــرة ، إضافة إلى

---

[1]: موفق سمور علي المحاميد ، المرجع السابق الذكر ، ص : 37.

[2]: منصور ميلاد يونس ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 125-126.

ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضــريبة بكشوف إسمية أو من دونـــها ، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها ، وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت[1].

وأما المعيار الإقتصـــــادي : أو ما يعرف بمعيار راجعيه الضريبـــة ، فيقصد به تحديد الشخـــص الذي يتحمـــل عبء الضريبة بصفـــة نهائية ، أي مـــن هو الشخـــص الذي يتحمل دفعـــها فـــي النهايـــة [2] ، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه ، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملا لها ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتبات حيث يتحملها المـــكلف بها ولا يستطيع تحميـــلها للغـــير ، ومثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستـــورد الذي دفعها أولا أن ينقلها إلـــى شخص ثالث هو مشتـــري السلعـــة أو مستهلكها ، ولقي هذا المعيار نقدا على أساس أن التجربة دلت على أن ضرائب الدخل مثلا تعتبر من الضرائب المباشرة ، ولكن يمكن نقل عبئها في كثير من الحـــالات ، فإذا عمدت السلطة العامة إلى رفع أسعار هذا النوع من الضـــرائب ، فيلجأ بذلك المكلـــفون بها إلى نقل عبئها إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم ، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة [3] .

وأما المعيار الفني : فيقوم على أساس ثبات وإستقرار المادة الخاضعة للضريبية أو عدم ثباتها وإستقرارها ، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والإستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة ، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالإستهلاك والتداول ، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه قد تعرض للنقد بإعتباره ليس محكما بدرجة كافية ولا يمكن بالتالي الإعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب، كالضريبة على التركات ، التي يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة بإعتبارها تفرض على الثـــروة أو رأس المال بشكل مباشر ، وكما يمكن بالإعتماد على المعيار نفسه إعـــتبارها ضريبة غير مبـــاشرة ، كونها تفرض على واقعة إنتقال التركة من المورث إلى الوارث ، بإعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية . [4]

وبالتالي فإنه على الرغم من تعدد المعايير ، فكلها عرضة للنقد ولا يمكن الإعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة ، فكل معيار منها يعوزه وينقصه الدقة والوضوح ، ومـــما لا شك فيه أن إعتبار

---

[1]: محمد عباس محرزي ، المرجع السابق الذكر ، ص : 63.

[2] : Louis Trotabas et Jean Marie Cotteret,op.cit ,p :86.

[3]: علي لطفي ، المرجع السابق الذكر ، ص:133.

[4]: منصور ميلاد يونس ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 129-130.

نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة تارة أخرى ، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب ، وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النـــزاع الضريـــبي إلى نزاع ضرائـــب مباشرة ، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكال ، وخاصة أمام القاضي الإداري حين نظره في هذا النوع من المنازعات ، وذلك لصعوبة التمييز بين هذين النوعين ، وخاصة إذا كان النزاع بصدد نوع معين من الضرائب لم يصنفها المشرع المالي ويحدد طبيعتها مسبقا ، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد إنتهج هذا التقسيم للنزاع الضريبي لمرحلة زمنية طويلة.

ثانيا : من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين ، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحـــديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ربطها أو حسابها وتحديد قيمتها ، وتسمى هذه المرحلة أيضا بمرحلة ميلاد الضريبة " LA NAISSANCE DE L'IMPOT " ، و أما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة ، والتي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المـــكلف إلى الخزينة العامة ، أي إستيفاء الدولة لدين الضريبة [1] .

– نزاع الوعاء Le contentieux de l'assiette

وهو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية ، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة ، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من إحتمالين اثنين [2] ، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة ، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي إعتمدتها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبية ، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ، ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع .

وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة ، أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها ، وهنا يطلب إسقاطها كليا ، ونكون هنا أمام نزاع قانوني ، وعلى هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وشرعية فرض الضريبة .

وعلى هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيـــــن ، يتعلق الأول بوعـــاء الضريبة ، وأما الثاني فيرتبط بتحصيلها .

---

[1]: عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 09.
[2]: محمد زكريا ، المرجع السابق الذكر ، ص : 03 .

- نزاع التحصيل : **Le contentieux de recouvrement**

وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت إستحقاقها ، ويتولد النزاع هنا بشان الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية [1] .

ثالثا : من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع

يطرح النزاع الضريبي عموما أمام الجهات الإدارية في مراحله الأولى ، ومن ثم أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة له إن لم يجد له حلا على المســتوى الإداري ، وقد إنتهجت كل التشريعات تقريبا هذه المرحلية في فض المنازعات الجبائية ، وبالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع ، إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء[2] .

وعلى غرار ذلك نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية قد تنسجم وتتشابه بوجه عام مع بعض التشريعات المقارنة ، وتمتاز في الوقت نفسه بنوع من الخصوصية على كل من الصعيدين الشكلي أو الموضوعي ، فقد قسم النزاع الضـــريبي أمام الإدارة إلى مرحلـــتين ، إحداهما إجبارية والأخرى إختيارية ، تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمـــــام إدارة الضرائب ، وأما الثانية فتتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان إدارية خـــــارج الإدارة الجبائية ، وصولا إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في فض النزاع[3] .

وفيما يخص النزاع الضريبي أمام القضاء عموما ، نجد أن هناك نزاعا ذو طابع جزائي أمام الجهات القضائية الجزائية ، والذي تحركه الإدارة الضريبية بصدد بعض الممارســـات التدليسية التي قد يقوم بها المكلفون بالضريبة ، والتي تناولتها المـــادة المادة 36 من قانـــون الإجـــراءات الجبـــائية

---

(1) : Jean Pierre Casimir ,Le Control fiscal (Contentieux-Roucouvrement),Paris : Group Revue Fiduciaire ,10eme édition ,2007, p :481.

(2): حسين طاهري ، المرجع السابق الذكر ، ص ص: 5-6.

(3) : « En résumé , les divers stades de la procédure contentieuse sont les suivants :
Procédure préalable (phase administrative) : réclamation adressée au directeur .
Procédure auprès des commissions de recours.
Procédure de première instance auprès du tribunal administratif.
Procédure d’appel auprès du conseil d’état » : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses , MF , DGI , DC , 2005, p :2 .

الجزائري [1]، وفي الوجه المقابل نجد النزاع ذو الطابع الإداري أمام جهات القضاء الإداري ، وهذا الأخير عادة ما يحركه المكلف بالضريبة سعيا منه لإنتزاع حقوقه من الإدارة الجبائية عبر المسلك القضائي ، والذي يشكل له الضمانة الأساسية في ذلك ، وبما أن دراستنا تنصب عل الشق الإداري للنزاع الضريبي فسنتناول الوجه الثاني من النزاع ضمن أحد فصول هذا البحث وعلى هذا الأساس سنتطرق من خلال دراستنا للإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائـــري إلى كـــل ما يتعلق بهذا النوع من المنازعـــات عبر المراحل التـــي يمر بهـــا هذا الأخير ، ونستهل الدراسة بتسوية النزاع الضريبي أمام إدارة الضرائب .

[1]: و قد نصت هذه المادة على ما يأتي :

« تعتبر على وجه الخصوص ، ممارسات تدليسية ما يأتي :

_ ممارسة نشاط غير مصرح به.

_ إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع ، بدون فاتورة ، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستيداعها.

_ تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

_ نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا ، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

_ كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره ، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه » .

الفصل الأول

تسوية النزاع أمام الإدارة الضريبية

- ألمبحث الأول : النزاع في مادة الوعاء الضريبي
- ألمبحث الثاني: النزاع في مادة التحصيل الضريبي

على الرغم من التعديلات التي أدخلها المشرع الجزائري على مستوى القانون الإجرائي العام بخصوص إجراء التظلم الإداري المسبق ، سواءا من خلال القانون رقم 23/90 [1] والذي تضمن الإستغناء عن هذا الإجراء كشرط سابق لقبول الطعن القضائي أمام الغـرف الإدارية بالمجالس القضائية ، أو من خلال قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد لسنة 2008 الذي أسقط هذا الشرط الإجرائي على مستوى درجتي التقاضي ، وذلك بالنسبة للمحاكم الإدارية أو الغرف الإدارية بحسب الحالة ، أو أمام مجلس الدولة ، و جعله جوازيا لمن أراد تقديمه أمام الجهة الإدارية مصدرة القـرار [2] .

وبالإضـافة إلى أن كل هذه التعديلات جاءت بهدف تبسـيط إجراءات التقاضي وتفادي تعقيدها [3] ، إلا أن أغلبية قوانين الضرائب أوجبت هذا الإجراء وجعلت منه شرطا ضروريا و إلزامـيا و سابقا لقبول أي طعن قضائي ، وترسخ هذا المبدأ بصدور قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002 [4] ، والذي حاول المشرع من خـلاله تجميـع و توحـيد الأحـكام و القواعد الإجرائية للمادة الضريبية المشتتة و المبعثرة عبر قوانين الضرائب المختلفة ، وبدوره أوجب هذا القانون الأخير إجراء التظلم الإداري المسبق و نصت أحكامه على عدم قبول الدعوى القضائية في منازعات الضرائب ما لم تكن مسبوقة وجوبا بتظلـم يرفعه المكلف بالضريـبة إلى إدارة الضـرائب ، وعلى هذا الأساس أعتبر التظلم الضريبي مرحلة في المنازعة الضريبية ، ومرحلة أساسية يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية ، وعلى كل من يريد إثارة النزاع في هذا المجال أن يقدم تظلمه أمام الإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء أو أي جهة أخرى يحددها القانون .

---

(1): أنظر المادة 5 من القانون رقم 90-23 المؤرخ في 18 أوت 1990 ، المعدل والمتمم للأمر رقم 66-154 المؤرخ في 8 جوان سنة 1966 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية ، (ج ر:عدد 36 بتاريخ 22 أوت 1990) .

(2): أنظر المواد 830 و 907 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في25 فيفري 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، (ج ر عدد 21 بتاريخ 23 أفريل سنة 2008).

(3): إلهام خرشي ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس: كلية الحقوق و العلوم الإدارية ، سطيف ، 2004 ، ص : 1.

(4): أنظر القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ،(ج ر عدد 79 بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001)، والذي تضمن قانون الإجراءات الجبائية ، حيث نصت المادة 40 منه على ما يلي :<< يؤسس قانون للإجراءات الجبائية ، و يتضمن الأحكام الواردة في المواد من 41 إلى 200 من هذا القانون >> .

والأصل أن يقدم التظلم الإداري في المادة الضريبية بالنسبة لجميع الضرائب و الرسوم أيا كان نوعها وطبيعتها ، في ما عدا الإستثناءات التي حددها المشرع، وكما يقدم أيضا في جميع أنواع النزاع الضريبي سواء تعلق الأمر بوعاء الضريبة وربطها أو بتحصيلها[1].

ونظرا لتعدد وإختلاف أنواع النزاع في التشريع المالي الضريبي الجزائري تعددت المصطلحات والتسميات المستخدمة من طرف المشرع الجزائري بشأن الطعون المقدمة أمام الإدارة الجبائية، وذلك سواءا عبر النصوص الإجرائية في قوانين الضرائب سابقا أومن خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بذلك فيما بعد ، فقد تمت تسميتها وصياغتها في أغلب الحالات في إطار الشكوى أو الشكاية و أحيانا أخرى في صيغة الإعتراض أو الطلب، و مرات أخرى في إطار الإلتماس، والجدير بالملاحظة أن هذه التسميات إختلفت وتنوعت بحسب نمط أو نوع النزاع ، حيث يتضح ذلك كل مرة من خلال ما جاء في النصوص الإجرائية للقوانين الضريبية على حد السواء ، فإذا تعلق الأمر بتحديد وعاء الضريبة و حسابها و ربطها أطلق المشرع على إجراء التظلم أمام إدارة الضرائب ، الشكوى أو الشكاية ، و أما إذا كان الأمر بصدد ممارسة إدارة الضرائب لعملية التحصيل الضريبي قابل المشرع ذلك بإستخدامه مصطلح الإعتراض على هذه الإجراءات من طرف المكلف بالضريبة في حال منازعته للإدارة الجبائية ، و في هذا الإطار نفسه حين لا يتمكن هذا الأخير من تسديد ما عليه ، ولا يكون لديه المبرر القانوني لا للشكاية ولا للإعتراض ، فإنه يلجأ إلى ما عرفه المشرع بإلتماس العفو أو الطعن الولائي .

و بالتالي فإنه ومن خلال ما سبق ذكره حول التظلم الضريبي يجعلنا لا محالة أمام مجموعة من التساؤلات ، يثور أبرزها حول ماهية أحكام هذا الإجراء وهل ينفرد بأحكام خاصة و متميزة مقارنة بالتظلمات في إطار النزاع الإداري عموما؟ و ما هو الدور الذي يلعبه هذا الإجراء في تسوية النزاع الضريبي؟ وما هو المبرر أو الداعي الذي جعل المشرع الجزائري يبقي عليه في مثل هذا النوع من النزاع؟

وسنجيب عن هذه التساؤلات من خلال التطرق إلى موضوع التظلم في المادة الضريبية ، وذلك عبر مختلف أنواع النزاع الضريبي في المنظومة الجبائية الجزائرية ، وفي إطار تحديد وعاء الضريبة وربطها وعمليه تحصيلها وما ينشأ عن ذلك من خلاف ونزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

(1): محمد إبراهيم خيري الوكيل ، التظلم الإداري و مسلك الإدارة الإيجابي في ضوء آراء الفقه و أحكام القضاء ، مصر ، الإسكندرية : دار الفكر الجامعي ، 2008 ، ص ص : 217-221 .

المبحث الأول

النزاع في مادة الوعاء الضريبي

إن المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والإستدلالات حول وعاء الضريبة قصد حسابها وربطها [1]، والمقصود بربط الضريبة هو تحديد مقدارها أو مبلغها الواجب على المكلف دفعه لمصلحة الضرائب ، أي تحديد دين الضريبة المستحق عليه ، وهذا التحديد يقتضي التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة ، ثم إستنزال ما يسمح به القانون من إعفاءات للمكلف ، ثم تحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة ، وإخضاعه لسعر الضريبة الذي يقرره القانون والذي تتحدد بمقداره مسؤولية المكلف بالضريبة ، وعندئذ فقط يصبح من الممكن تحصيل الضريبة [2] .

وعلى هذا الأساس فإن النزاع الضريبي في مادة الوعاء الضريبي يدور ويتمحور أساسا حول الخطأ سواءا في وعاء الضريبة أو في حسابها أو بشأن الإستفادة من حقوق أو إمتيازات يقرها القانون الضريبي [3] ، وقد إعتبر المشرع الجزائري كل شكوى يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفـادة من حق ناتج عن حكم تشريـعي أو تنظيمي من إختصاص الطعن النزاعي[4].

وبالتالي فالشكوى هي مفتاح النزاع الضريبي في مادة الوعاء، وهي المرحلة الأولى و الإجبارية من الإجراءات التنازعية من أجل إستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساسا لرفع الدعوى فيما بعد أمام القضاء المختص[5] ، وبما أن التظلم الضريبي عموما يكمن في مجموعة القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية أمام الإدارة الضريبية وكيفية الفصل فيها، وبمعنى آخر هو مجموعة القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة

---

(1): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 18.
(2): منصور ميلاد يونس ، المرجع السابق الذكر ، ص : 169.
(3) : Jean –Pierre Casimir , op.cit , p 312.
(4): أنظر المادة 110 من القانون رقم 01-21 ، السابق الذكر.
أو أنظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(5): Claud Gambier , Les impots en France , Paris , FRANCIS LEFBVRE , 11 eme édition , 1979 , p :322.

بقبول التظلم وميعاد و إجراءات تقديمه أو إجراءات نظره والفصل فيه[1] ، فإن الشكوى في مجال مادة الوعاء الضريبي وكأهم نوع من التظلمات الضريبية ، تتميز بإجراءات خاصة ومعقدة تختلف تماما عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي ، و يتجلى ذلك من خلال إختلاف مجال تطبيقها في مادة الوعاء نفسها ، وذلك سواءا بحسب نوع الضريبة المتنازع فيها أو بحسب الجهة المقدمة أمامها، وكما يتضح الإختلاف أيضا في شروط تقديمها وكذا بشأن التحقيق فيها و الفصل في موضوعها ، ومن هذا المنطلق سنتناول هذا الإجراء الهام و المعروف بالشكوى أو الشكاية في مادة الوعاء الضريبي.

المطلب الأول

مجال تقديم الشكوى في مادة الوعاء الضريبي

وسنرى ذلك من حيث نوع الضريبة المتنازع بشأنها ، ومن حيث السلطة المختصة بقبولها.

الفرع الأول

من حيث نوع الضريبة

تشتمل المنظومة القانونية الضريبية الجزائرية على خمسة قوانين أساسية تتعلق أغلب أحكام نصوصها بالمادة الموضوعية للضريبة ، والجزء الآخر بالمادة الإجرائية لها ، و تتمثل هذه القوانين في كل من:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2].

---

(1): محمد حامد عطا ، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقا لأحدث التشريعات الضريبية ، مصر ، الإسكندرية ، دار الفكر الجامعي ، (د.س.ن) ، ص ص : 163-164.

(2): أنظر المادة 38 من القانون رقم 90-36 ، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 ، المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 ، (ج ر عدد 57 بتاريخ 31 ديسمبر 1990) .

– حيث أن المادة 38 السابقة الذكر ، إحتوت جميع أحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي كانت مدرجة بالأمر رقم 76-101 بالإضافة إلى تعديلها ، وقد أدرج المشرع أحكام المادة 38 من القانون 90-36 في قانون أطلق عليه قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و ذلك بموجب المادة 54 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ، (ج ر عدد 73 بتاريخ 11 أكتوبر 1992) .

و بعد ذلك و من خلال المادة 93 من المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 ، والمتضمن لقانون المالية لسنة 1994 ، تم تعديل المادة 54 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 ، و ذلك بجعل أحكام المادة 38 من القانون 90-36 تحل محل الأحكام الملحقة بالأمر رقم 76-101 المؤرخ في 29 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تلغيها ، و بالتالي فإن القانون الحالي للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة هو القانون 90-36 المعدل و المتمم و ليس الأمر 76-101 كما يضن الكثيرون.

- قانون الضرائب غير المباشرة[1].
- قانون الـرسوم على رقم الأعمـال[2].
- قانون التسجيـــــــــل[3].
- قانون الطابـــــــــع[4].

و بالإضافة إلى هذه القوانين الأساسية ، إستحدث المشرع الجزائري قانون خاص بالإجراءات في المادة الضريبية وأطلق عليه قانون الإجراءات الجبائية ، حاول من خلاله تجميع النص الإجرائي المتفرق عبر القوانين السابق ذكرها وخاصة المشترك منها، وقد عمل على ذلك منذ صدور هذا القانون الإجرائي الجديد وعبر جميع قوانين المالية الموالية أو التالية لصدوره دون إستثناء[5] ، وبالفعل فقد تم تجميع جزء كبير من المادة الإجرائية المتناثرة سابقا عبر قوانين الضرائب وبما فيها الإجراءات المتعلقة بالنزاع الضريبي ، ولكن السؤال المطروح ، هل تم توحيد النصوص الإجرائية بالنسبة لجميع أنواع الضرائب بالإضافة إلى تجميعها في قانون واحد ، وخاصة أن أغلب مواد هذا القانون الجديد جاءت على سبيل العموم[6] ، وسنجيب عن هذا التساؤل من خلال ما تم إدراجه في هذا القانون من إجراءات تتعلق بمجال تسوية النزاع أمام إدارة الضرائب ، وكما نشير مسبقا أن ما جاء من نصوص إجرائية في هذا القانون قد تم إلغاؤه بالمقابل من فحوى نصوص القوانين الضريبية مع الإحالة إلى هذا القانون الجديد ، وذلك بموجب قانون المالية لسنة 2002 .[7]

---

(1): الأمر رقم 76-104 ، المؤرخ في 9 ديسمبـر 1976 ، المتضمن قانـون الضـرائب غيـر المباشرة المعـدل و المتمم ، (ج ر عدد 70 بتاريخ 02 أكتوبر 1977).
(2): أنظر المادة 65 من القانون رقم 90-36 ، السابق الذكر.
- و نشير إلى أن المادة 94 من المرسوم التشريعي رقم 93-18 السابق الذكر ، عدلت أحكـام المـادة 65 مـن القانون رقم 90-36 ، حيث أصبح نص هذه المادة الأخيرة كالآتي :
المادة 65 :<< يؤسس قانون و يسمى قانون الرسوم على رقم الأعمال ، تلغي أحكامه أحكـام الأمـر رقـم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976 ، و المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، و يشـمل الرسـم علـى القيمـة المضافة ، و الرسم الداخلي على الاستهلاك ، و الرسم على عمليات البنوك و التأمينات .>>.
(3): الأمر رقم 76-105 ،المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1776 ، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم ، (ج ر عدد 81 بتاريخ 18 ديسمبر 1977).
(4): الأمر رقم 76-103 ، المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976 ، المتضمن قانون الطابع المعدل و المتمم ، (ج ر عدد 39 بتاريخ 15 ماي 1977).
(5): تم تعديل و تتميم قانون الإجراءات الجبائية من خلال كل قوانين المالية الموالية لصـدوره و حتـى صـدور القانون رقم 11-16المؤرخ في 2011/12/28 والمتضمن لقانون المالية لسنة2012 (ج ر عدد 72 في 2011/12/29)
(6): لا تخص نوعا معينا من الضرائب ، مثل الضرائب المباشرة أو الغير مباشرة ، كما في السابق.
(7): أنظر المادة 200 من القانون رقم 01-21 ، السابق الذكر.

و فيما يتعلق بمدى إلزامية و وجوب التظلم الإداري أو الشكوى فقد نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية [1] والتي تقابلها المادة 111 من قانون المالية لسنة 2002 ، على وجوب توجيه الشكاوى إلى إدارة الضرائب ، و لم تحدد هذه الأخيرة أو تخصص نوعا معينا من الضرائب ، وبما أن قانون الإجراءات الجبائية يعتبر ويعد قانونا عاما بالنسبة للقوانين الضريبية الأساسية الأخرى و ذلك في حال ما لم تنص أحكام هذه القوانين الأخيرة على ما يخالف أحكامه ، سنتناول إجراء الشكوى حسب كل قانون من هذه القوانين الضريبية .

- أولا: الشكوى في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

نصت أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على موضوع التظلم بخصوص الضرائب المباشرة [2]، وكما نصت على أن توجه الشكايات المتعلقة بهذا النوع من الضرائب بالدرجة الأولى إلى إدارة الضرائب [3]، وقد ألغيت فيما بعد هذه الأحكام من نصوص قانون الضرائب المـباشرة ، وحـولت إلى قانون الإجـراءات الجبائية بموجب قانون المـالية لسنة 2002 [4]، ومن ثم أصبحت الشكوى بخصوص مادة الوعاء للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع لأحكام هذا القانون الأخير، والذي أوجبها قبل اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة ، وذلك بمقتضى المواد 71 و172 منه .

ثانيا: الشكوى في قانون الضرائب الغير مباشرة.

قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 ، كان الأمر واضحا بالنسبة لعدم وجوب تقديم الشـكوى في مادة الضرائب الغير مباشرة حيث نصت المادة 498 من قانون الضرائب غيـر المباشـرة علـى ما يلي << إن الإعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم ، تطرح أمام الغرفـة الإداريـة للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية >>[5] ، حيث تحيـل هذه المادة صراحة إلى القانون الإجرائي العام ، وبالتالي فإن إجراء التظلم الإداري المسبق في مـادة الوعاء للضرائب غير المباشرة تحكمه قواعد هذا القانون الأخير، ونشير إلى أن المـادة السابقة الذكر كانت بمثابة الأساس القانوني وخاصة بالنسبة للتطبيق القضائي فيما يخص عدم إلزامية الشـكاية فـي مجال الضرائب الغير مباشرة كشرط قبل رفع الدعوى أمام القضاء.

(1): أنظر قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(2): نصت المادة 329 فقرة 1 ، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يأتي :
<< تدخل الشكايات المتعلقة بالضرائب أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب المباشرة في حكم الطعن النزاعي...>>.

(3): أنظر المادة 330 (قبل إلغائها) ، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، السابق الذكر .

(4): أنظر المادة 200 ، من القانون 01-21 ، السابق الذكر.

(5): ورد في النص المقابل باللغة الفرنسية مصطلح les droits ، بمعنى الحقوق ، في حين ورد بالنص العربي : الرسوم ، و الأصح مصطلح الحقوق ، لأنه يشمل جميع أنواع الضرائب غير المباشرة على خلاف مصطلح الرسوم.

وبعد صدور قانون الإجراءات الجبائية نصت أحكام هذا الأخير على أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات أمام الإدارة الضريبية في المقام الأول ، وقد جاءت أحكامه في صيغة العموم حيث شمل مضمونها جميع أنواع الضرائب، وكما تم الإبقاء على نص المادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة من دون إلغائها مما طرح إشكالا كـبيرا في التطبيق، وتباينت الآراء حول مدى وجوب هذا الإجراء في مادة الضرائب غير المباشرة ، وخاصة في ظل تضارب نصوص قانون الإجراءات الجبائية مع نص المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة ، حيث نجد أن إدارة الضرائب نفسها و من خلال التعليمة العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2005 أوضحت عدم إلزامية الشكوى في مادة الوعاء للضرائب غير المباشرة[1]، وأقرت عكس ذلك من خلال التعليمة المؤرخة في 12جويلية 2005 ، و التي جاء فيها أن أحكام الشكوى الواردة بقانون الإجراءات الجبائية تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها [2] ، وكما دفعت إدارة الضرائب بفحوى هذه التعليمة في قرار مجلس الدولة رقم 033940 المؤرخ في 11 جويلية 2007 [3] .

وكما تباينت الأبحاث والدراسات أيضا بهذا الشأن، فمنها من عمم إجراء الشكوى على جميع أنواع الضرائب [4]، ومنها من قصرها على أنواع معينة منها [5].

وقد بقي هذا الإشكال مطروحا إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2009[6]، وبموجبه تم تعديل المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة ، بحيث أصبح نص هذه الأخيرة يحيل بطريقة مباشرة وصريحة إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية[*]، ومن هنا أصبح إجراء الشكوى يشمل مادة الضرائب غير المباشرة وبصورة واضحة ، و ذهبت أوجه الإختلاف بين نصوص قـانون الإجراءات

(1): <<…, il en ressort que la réclamation contentieuse préalable ,comme étant une condition obligatoire pour la recevabilité de l'action en justice , n'est pas retenue en matière de contentieux relatifs aux droits d'enregistrement et des impôts indirects >> : Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses , 2005 , op.cit , p :37.
(2): Instruction n° 1208 du 12 juillet 2005 , MF, DGI , DC , 2005 .

(3): أنظر مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، عدد 9 ، 2009 ، ص : 68 .
(4): العيد صالحي ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية : الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية ، الجزائر ، دار هومة للطباعة و النشر ، 2008 ، ص 84.
(5): حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ، ص 70 .
(6): أنظر نص المادة 34 من القانون رقم 08–21 ، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، (ج ر عدد : 74 بتاريخ 31 ديسمبر 2008).
(*): أصبح نص المادة 498 كما يأتي : << تسوى النزاعات التي يمكن رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقـا للأحكام المنصوص عليها في المواد 70 إلى 79 و من 80 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية >>.

الجبائية ونص المادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، في حين يتبين أن تعديل المـادة 498 و جعلها تحيل إلى قانون الإجراءات الجبائية بهذا النحو قد يتنافى مع مبدأ توحيـد المـادة الإجرائيـة الجبائية في قانون موحد حيث أنه كان من الأحـسن إلغاء نص هذه المـادة من قانـون الضـرائب غيرالمباشرة ، ومن ثم تصبح الإحالة إلى قانون الإجراءات الجبائية تحصيلا حاصلا على أساس عدم وجود نص خاص يقيد نص عام كما في السابق ، وكما فعل المشرع المالي سابقا من خـلال قـانون المالية لسنة 2002(1) .

ثالثا: الشكوى في قانون التسجيل

ذهبت إدارة الضرائب إلى إعتبار عدم وجوب إجراء التظلم أو الشكـوى في مـادة التسجـيل و أسست رأيها على نص المادة 355 من قانون التسجيل (2)، وقد تراجعت عن هذا الرأي من خـلال دفعها أمام مجلس الدولة في القرار رقم 033940 السابق الذكر(*).

وكما أن مجلس الدولة أسس أحكامه في هذا الشأن بالإعتماد على نصوص المواد 355 و359 من قانون التسجيل ، و التي توصل من خلالها إلى عدم وجوب إجراء الشكوى في مادة التسجيل ، وقد تبنت بعض الأبحاث هذا الطرح إستنادا على نص المادة 355 السابق ذكرها.

وعلى هذا الأساس وتعقيبا على ما سبق ذكره نوضح ما يلي: قام المشرع الجزائري بإلغاء نص المادة 359 من قانون التسجيل بموجب قانون المالية لسنة 2002 ، ولكنه أبقـى على نص المادة 355 من هذا القانون، و من دون الخوض في مضمون هذه المواد نشير إلى أنها قد وردت في الباب الرابع عشر من قانون التسجيل تحت عنوان ' تحصيل الرسوم' ، وبالتالي فإنها تنظم النزاع في مادة التحصيل ولا علاقة لها بتنظيم النزاع في مادة الوعاء الضريبي في مادة التسجيل أمام إدارة الضرائب ، وأمـا المادة 355 التي لم تلغى فقد ورد نصها كما يلي :" إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل ، يسـوى من قبل إدارة الضرائب ، عندما لا يكون موضوع طعن قضائي " ، وبإعتقادنا أن مضمون هذه المادة

(1): أنظر المادة 200 من القانون رقم 01-21 ، السابق الذكر.

(2): أنظر التهميش رقم (1) ، من الصفحة السابقة ، و قد نصت المادة 355 من قانون التسجيل على الآتي :
<< إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل يسوى من قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون موضوع طعن قضائي >>

(*): ومن بين ما جاء في حيثيات هذا القرار ما يلي :
<<...و حيث أن مديرية الضرائب تدفع بالمواد 72 ، 73 و 74 من قانون الإجـراءات الجبائيـة بحجـة أنهـا تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها عملا بالتعليمة رقم 1208 المؤرخـة فـي 2005/07/12 التـي تعـالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل و توجه المعنيين بتقديم تظلم مسبق قبل رفعهم الدعوى...
...و حيث أنه لا مجال إذن لتطبيق المواد 72 ، 73 ، و 74 ون قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات الوعاء المنصبة على الضرائب المباشرة ، الرسم على رقم الأعمال و حقوق الطابع مما يتعين معه القـول أن القـرار المستأنف بتصريحه بقبول الدعوى الأصلية لرفعها في الأجل القانوني بعد إستبعاده للتعليمة الوزارية المحتج بهـا مـن طرف مديرية الضرلئب و التي لا تلزمه و بعد إعتباره أن الطعن الإداري المسبق غير وجوبي في منازعـات حقـوق التسجيل يكون قد أصاب في تطبيق القانون >> : مجلة مجلس الدولة ، عدد 9 ، السابق الذكر ، ص ص : 67-68 .

غير واضح ، فهو يفيد عند القراءة الأولى له ، أن للطعن القضائي أثر موقــف للطعــن أمـــام إدارة الضرائب ، ولكن عند التمعن في قراءته مرة أخرى ، و بمفهوم المخالفة نجد أنه يمكن اللجوء إلـــى القضاء من دون اللجوء المسبق إلى إدارة الضرائب في مجال نزاع **تحصيل** حقوق التسجيل.

وأما فيما يتعلق بالنزاع في مادة الوعاء فقد نظمه المشرع في المواد 102 إلى 106 من قانون التسجيل [1]، من خلال إجراء آخر مماثل تقريبا في فحواه للشكوى ويتمــثل هذا الأخــير في وجــوب و إجبارية اللجوء إلى لجنة المصالحة على مستوى إدارة الضرائب بخصوص كل التقديرات التي تقوم بها الإدارة قبل إدخالها حيز التحصيل ، حيث تتاح الفرصة للمكلف لإبداء ملاحظاته و دفوعه ، وتعبر الإدارة عن رأيها في الموضوع صراحة ، وبالتالي أعتبر هذا الإجراء بمثابة تظلم إداري مسبق ولكن في قالب قانوني من نوع آخر [2] ، و خاصة أن هذه المواد لم يـــتم إلغاؤهـــــا و لا زالـــــت ســـارية المفــعول ، و سنتناولها بوضوح في الفصل الموالي من الدراسة.

و من خلال ما سبق ذكره حول إجراء الشكوى في مادة التسجيل نلاحظ أن هناك نوعــا مــن الغموض وعدم الوضوح التام في النصوص ، ومما لا شك فيه أن ذلك لا يصب في مصلحة المكلــف بضريبة التسجيل حين منازعته للإدارة وخاصة في ظل صعوبة وتعقيد الإجراءات في هــذه المـــادة الضريبية بالذات ، ولذلك فإن مواد قانون التسجيل المتعلقة بهذا الإجراء المهم قد تكون بحاجــة إلـــى إعادة النظر لجعلها في نسق يتماشى و قانون الإجراءات الجبائية ، وخاصة و أن هــذا الأخيــر قــد تناولت مواده الإجراءات الخاصة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي و الإجــراءات الخاصــة بمــادة التحصيل الضريبي كل على حدى .

رابعا: الشكوى في قانون الرسم على رقم الأعمال

تناول هذا القانون جانب المنازعات من خلال الجزء الأول منه ، وذلك تحت عنــوان قواعــد المنازعات في الفصل السابع من هذا الجزء وكان ذلك من خلال المادتين 109 و141 منـــه ، حيــث وردت المادة 109 في القسم الأول من هذا الفصل والخاصة بإجراءات فرض الضريبة ، وفي حــين وردت المادة 141 من خلال القسم الرابع من الفصل نفســه تحــت عنــوان المنازعــات الخاصــة بالتحصيل [3].

وقد أقرت المادة 109 من هذا القانون وجوب الشكوى أو الاحتجاج كما عبرت عنه أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن أو أمام القضاء، وقــد ألغيت هذه المـــادة فيما بعــد

(1): أنظر الأمر رقم 76-105 ، المعدل و المتمم ، السابق الذكر .
(2): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 85 .
(3): أنظر القانون رقم 90-36 ، المعدل و المتمم ، السابق الذكر .

بموجب قانون المالية لسنة 2002 ونقلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية[*] ، و من هنا أصـــبح إجراء التظلم في مادة الرسوم على رقم الأعمال و بالتحديد في مادة الوعاء يخضع لقانون الإجـــراءات الجبائية ، وأما فيما يخص المادة 141 من نفس القانون فلم يتم إلغاؤها وتم تعديلها جزئيا بموجب قانون المالية لسنة 2009[**] ، و بقيت متعلقة بمادة التحصيل كما سنرى لاحقا.

خامسا: الشكوى في قانون الطابع

إن هذا القانون لم ينص على أي إجراء بخصوص المنازعات ، وإنما إكتفى بالإحالة إلى الإجراءات المتبعة في قانون التسجيل[1] ، حيث ورد في أحكامه أن الدعاوى تحقق ويحكم فيها حسب القواعد المنصوص عليها في أحكام قانون التسجيل والمتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم التي يرجع تحصيلها إلى الإدارة الجبائية[2] ، وبما أن الإحالة كانت إلى أحكام قانون التسجيل المتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم، وليست إلى الأحكام المتعلقة بتحديد الحقوق وتقديرها أي حـــول وعـــاء هـــذا النوع من الضرائب ، فإنه وعلى هذا الأساس تخضع الشكوى في مادة الوعاء في قانون الطابع إلى القانون الإجرائي في مجال الضرائب وهو قانون الإجراءات الجبائية ما دام لا يوجد أي نص يقيد هذا الأخير على مستوى نصوص قانون الطابع ، وذلك على إعتبار قانون الإجراءات الجبائية قانونا عاما بالنسبة لقانون الطابع .

الفرع الثاني

من حيث الجهة المختصة بقبول الشكوى

لقد صنف المرسوم التنفيذي رقم 06-327 لسنة 2006 المصالح الخارجية للإدارة الجبائية على النحو التالي[3]:

- **مديرية كبريات المؤسسات** *: وقد حددت المادة 3 من هذا المرسوم إختصاص هذه الهيئة في مجال

(*): المادة 109 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، معدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 1998 ، و قد تم إلغاؤها ونقلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من القانون رقم 01-21 ، السابق الذكر.

(**): المادة 141 معدلة بموجب المادة 32 من القانون رقم 08-21 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، الســابق الذكر .

(1): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 81 .

(2): أنظر المادة 23 من الأمر رقم 76-103 ، السابق الذكر ، والمتضمن قانون الطابع المعدل و المتمم .

(3): أنظر المادة 2 من الموسوم التنفيذي رقم 06-327 ، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، (ج ر عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006) .

* : تم إنشاؤها بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003 ، و أدرجت أحكامها ضمن المادة 160 من قانـــون الإجراءات الجبائية.

المنازعات ، وكما تم تنظيم هذه المصلحة في خمس مديريات فرعية ، من بينها المديريـة الفرعيـة للمنازعات [1]، وقد حدد قانون الإجراءات الجبائية إختصاص هذه الجهة بجميع أنواع المنازعات.

- **مديريات جهوية للضرائب** : و حدد عددها بتسع مديريات على المستوى الوطني [2] ، و يوجد علـى مستوى كل منها مكتب لمتابعة المنازعات ، يكلف أساسا بدراسة طلبات الطعن الإعفائي و تقديمها إلى اللجنة الجهوية ، و كما يختص أيضا بتقييم عمل المصالح في مجال المنازعات[3] .

- **مصالح جهوية للبحث و المراجعات** : و تختص هذه الأخيرة بالبحث والتحقيـق حـول المعلومـات الجبائية بخصوص الملفات المحولة لها من طرف المصالح الجبائية ، وهي غير مختصة فـي مجـال المنازعات الضريبية [4].

- **مراكز جهوية للإعلام و الوثائق:** وهذه المصالح غير مختصة أيضا بشأن المنازعات ، ومـن أهـم تخصصاتها تنسيق برامج البحث وتجميع ومعالجة المعلومات الإقتصادية والمالية المحلية[5] .

- **مديريات ولائية للضرائب:** تضمن المديريات الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية على مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، وتقوم في مجال المنازعات بدراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة ، وكما تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الضرائب[6] .

وهيكليا تنظم المديريات الولائية للضرائب في خمس مديريات فرعية [7]، من بينها المديريـة الفرعية للمنازعات وتتكون هذه الأخيرة من أربعة مكاتب[8] :

- مكتب الاحتجاجات.
- مكتب لجان الطعن.
- مكتب المنازعات القضائية.
- مكتب التبليغ و الأمر بالصرف.

---

(1): أنظر المادة 2 من القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 21 فيفري 2009 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، (ج ر عدد 20 ، بتاريخ 29 مارس 2009) .
(2): أنظر المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، السابق الذكر .
(3): أنظر المادة 41 من القرار الوزاري المشترك ، السابق الذكر .
(4): أنظر المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، السابق الذكر .
(5): أنظر المادة 13 من نفس المرسوم .
(6): أنظر المادة 17 من القرار الوزاري المشترك ، السابق الذكر .
(7): أنظر المادة 60 من نفس القرار.
(8): أنظر المواد من 69 إلى 73 من نفس القرار .

- **مراكز الضرائب:** و تتكفل مصالح هذه المراكز بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظـام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضـافة إلـى مجموعة المهن الحـرة ، ويشـمل إختصـاص مراكـز الضـرائب مجـال الوعـاء والتحصـيل والمنازعات[1]، ويتضح ذلك من تنظيمهما الهيكلي في ست مصالح مـن بينهـا المصـلحة الرئيسـة للمنازعات[2] .
- **مراكز جوارية للضرائب:** وتسير هذه المراكز الجواريـة ملفـات الضـرائب غيـر الـواردة فـي إختصاصات مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب ، وهي مختصة أيضا في مجـال الوعـاء والتحصيل والرقابة والمنازعات[3] ، وكما أن كل منها منظم إداريا في ست مصالح من بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات[4].

وبعد أن إستعرضنا المصالح الخارجية للإدارة الجبائية والتابعة في الأصل للمديريـة العامـة للضرائب ، هذه الأخيرة التي تعتبر مصلحة من مصالح وزارة المالية[5] ، نشير إلى أن الهـدف مـن إستعراضها كان بغرض معرفة ماهية المصالح المعنية والمختصة من بين مجمل المصالح المـذكورة سابقا بمجال النزاع الضريبي ، والتي تجسدت في كل من مديرية كبريات المؤسسات ، والمـديريات الولائية للضرائب ، ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، في حين إقتصـر إختصـاص المديريات الجهورية للضرائب على مجال طعون العفو الضريبي فقط ، مما يخرجها من إطار الطعن النزاعي بمفهوم المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

و كما أن نصوص قانون الإجراءات الجبائية تؤكـد هـذا الطـرح مـن خـلال المـواد 71 و 172، حيث تحدد كل من هذه المواد الجهات التي توجه إليها الشكاوى الضريبية ، فقد نصت المادة 71 على أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق بحسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع لـه مكـان فـرض الضريبة ، و نصت المادة 172 على وجوب إيداع جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى على مستوى هذه الهيئة ، و كما نصت المادة 93 مـن نفس القانون على إختصاص المدير الجهوي بمجال طعون العفو الضريبي.

(1): أنظر المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، السابق الذكر .
(2): أنظر المادة 21 من نفس المرسوم .
(3): أنظر المادة 26 من المرسوم نفسه .
(4): أنظر المادة 27 من نفس المرسوم .
(5): أنظر المرسوم التنفيذي رقم 95-55 ، المؤرخ في 15 فيفري 1995 ، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، المعدل و المتمم .

وكما يجب أن نشير أن المشرع الجزائري قد ألغى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-60 لسنة 1990 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، وذلك بموجب المادة 33 من المرسوم 06-327 السابق الذكر، ولكن ذلك كان مع مراعاة المادة 32 من هذا المرسوم الأخير، والتي نصت على أن تحتفظ مفتشيات وقباضات الضرائب بشكلها الحالي و تمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به ، وذلك بصفة إنتقالية وفي إنتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب ، وبما أنه لم يتم لحد الآن إنشاء مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب ، فإن الشكاوى توجه في هذا الشأن إلى المدير الولائي للضرائب(*) ، و إلى مدير كبريات المؤسسات.

المطلب الثاني

الشروط المتعلقة بالشكوى

بعد إلغاء الأحكام الإجرائية الخاصة بالنزاع الضريبي من فحوى نصوص قانون الضرائب المباشرة و قانون الرسوم على رقم الأعمال ، وتحويلها إلى قانون الإجراءات الجبائية [1]، وبعد تعديل قانون الضرائب غير المباشرة والإحالة الصريحة منه إلى هذا القانون الإجرائي[2] وكذا الإحالة الضمنية من قانون الطابع لعدم إحتوائه على أحكام خاصة بالنزاع في مادة الوعاء ، أصبحت منازعات الوعاء في مختلف هذه الضرائب خاضعة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية ، و قد نظم هذا الأخير شروط الشكوى من خلال المواد من 72 إلى 75 منه[3] ، وتناولت هذه المواد جملة من الشروط منها ما تعلق بأجل تقديم الشكاوى ومنها ما إرتبط بشكل ومحتوى هذه الشكاوى ، بالإضافة إلى بعض الشروط الخاصة بالشاكي في حد ذاته ، وسنرى فيما يلي هذه الشروط متسائلين في الوقت نفسه عن مدى مرونتها أو تعقيدها.

(*): مر إجراء الشكوى بعدة مراحل و ذلك من حيث الجهة التي تقدم إليها ، فمن خلال نص المادة 389 من الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كانت الشكايات تقدم إلى نائب مدير الضرائب بالولاية ، وبعد إلغاء هذا الأمر ، نصت المادة 330 الواردة ضمن المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 على وجوب توجيه الشكايات إلى المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية ، وكما أصبحت الشكاوى فيما بعد ومن خلال قانون المالية لسنة 1992 توجه إلى المدير الولائي للضرائب ، و بقي الأمر كذلك إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2002 و الذي نصت المادة 111 منه على نفس المبدأ ، و عدلت هذه المادة الأخيرة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003 و التي أضافت إلى المدير الولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب ، وبقي الأمر كذلك إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2007، الذي أضاف رئيس المركز الجواري للضرائب ومدير كبريات المؤسسات ، بموجب المواد 42 و 53 منه .

(1): أنظر المادة 200 من القانون رقم 01-21 ، السابق الذكر .

(2): أنظر المادة 498 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2009

(3): أو أنظر المواد من 112 إلى 115 من القانون رقم 01-21 ، السابق الذكر .

الفرع الأول

الآجال الخاصة بتقديم الشكاوى

الأصل أن التظلم الضريبي لا يقدم إلا بعد إنتهاء مرحلة ربط الضريبة و تحديد مقـدار دينهـا المستحق في ذمة المكلف ، فهذه المرحلة تشمل الإجراءات التي تباشرها الإدارة الضـريبية لإصـدار قرار الربط بحيث يصبح دين الضريبة معلوم المقدار و واجب الآداء ، لذا يمكن القول في هذا المقـام أنه لا يمكن تقديم التظلم الضريبي أثناء مرحلة الربط ، فقبل صـدور الجدول الضـريبي أو الـورد أو الإخطار بوجوب الآداء لا يكون لدين الضريبة وجود قانوني[1] .

ونصت على آجال تقديم الشكوى في مجال نزاع الوعاء المادة 72 مـن قـانون الإجـراءات الجبائية [*]، حيث نضمت ذلك من خلال خمسة فقرات ، جاءت الفقرة الأولى على سبيل العموم مـع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات المتبقية ، فحددت بذلك قاعدة عامة لآجال قبول الشكاوى في حين وضعت إستثناءات إقترنت أحيانا ببعض الأحداث المتعلقة بالضريبة وأحيانا بشكل قرار فرض الضريبة أو بموضوع الضريبة أحيانا أخرى.

أولا : القاعدة العامة لقبول الشكاوى :

تقبل الشكاوى عموما وكقاعدة عامة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرجت فيها الضريبة للتحصيل أو لحصول الأحداث موضوع الشكاوى[2] ، وهذا ما إحتوته المـادة 72 فـي فقرتها الأولى حيث جاء نصها كالآتي << مع مراعاة الحالات المنصوص عليـها فـي الفقـرات أدنـاه ، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى>> ، وقد أكد التطبيق القضائي هذه القاعدة من خـلال مـا قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر في 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 والذي يتضـح منه أن المدين بالضريبة إستلم تبليغا بالضريبة في 28 ديسمـبر 1981 ، وقـام بالتسديد بـتاريخ 16 جانفي 1982 ، و في حين قدم تظلمه بتاريخ 23 أوت 1983 وذلك بعد إنقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا والمحدد بـ 31 ديسمبر 1982 إنطلاقا من يوم التبليغ ، وعلى هـذا الأسـاس صـادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي القاضي بعدم قبول الدعوى[3] .

---

(1): محمد إبراهيم خيري الوكيل ، المرجع السابق الذكر ، ص : 224 .

(*): المادة 72 معدلة و متممة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2007 ، و متممة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2009 .

(2): Encyclopédie DALLOZ , Recueil impots direct , édition 1978 , p : 38 .

(3): المجلة القصائية ، المحكمة العليا ، الجزائر ، عدد 4 ، 1989 ، ص : 62 .

ومما يشار إليه في هذا الشأن أن المشرع الجزائري إستعمل من خلال مختلف فقرات المادة 72 عبارة << السنة الثانية التي تلي سنة...>> ، في حين أن النص الأصلي قبل إلغائه من قانون الضرائب المباشرة[1] وتحويل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية إستعمل فيه المشرع عبارة <<السنة التي تلي سنة...>> ، وبرأينا أن النص الأصلي أكثر دقة و وضوحا ، حيث أنه قد يساء فهم أو تطبيق النص الجديد فيتعدى أو يصل الأجل لتقديم شكوى لضريبة معينة تم تبليغ سند تحصيلها للمعني على سبيل المثال في شهر جانفي من سنة 2000 إلى 31 ديسمبر من سنة 2002 ، على أساس أن سنة 2002 هي السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الضريبة في التحصيل بإعتبار السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ هي سنة 2001 .

ثانيا: الاستثناءات الواردة على قاعدة الأجل العام: إن أساس وجود هذه الإستثناءات يكمن في نقطة إنطلاق الآجال حيث أن الأصل في بداية حساب الأجل يكون من تاريخ إدراج جداول الضرائب في التحصيل[2] ، ولكن حصول بعض الأحداث يغير ذلك ، وهذا ما ورد من خلال الفقرات 2 ، 3 و4 من المادة 72 ، وتتمثل هذه الإحداث في الحالات التالية:

الحالة1- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول: ففي هذه الحالة لا تكون الضرائب المفروضة في شكل جدول ضريبي ، و قد حددت الفقرة 3 من المادة 72 ذلك في حالتين:

-حالة الإقتطاع من المنبع أو من المصدر كما هو الأمر مثلا بالنسبة للضرائب على الأجور، فتكون نقطة إنطلاق الأجل إبتداءا من السنة التي تم فيها الإقتطاع من المنبع.

-حالة التسديدات الفورية لبعض أنواع الضرائب والتي تكون بموجب التصريحات من طرف المكلفين بها على مستوى قباضات الضرائب كالتصريح بالرسم على النشاط المهني ، ففي هذه الحالة يبدأ سريان الأجل من تاريخ التسديد .

الحالة2- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات[3] : وذلك بوقوع أخطاء في الإرسال ، ففي هذه الحالة سواءا كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف فإن الأجل يسري من تاريخ تلقي المكلف بالضريبة للإنذارات الجديدة ، حيث توجه له هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

الحالة3- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة : حيث نص المشرع في هذا الشأن على

(1): أنظر المادة 331 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (القانون رقم : 90-36)، السابق الذكر .
(2): Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses , 2005 , op . cit , p : 6 .
(3): أنظر الفقرة 3 من المادة 72 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

إنقضاء أجل الشكوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار[1]، وفي هذه الحالة نجـد أن تاريخ سريان الأجل إقترن بتاريخ التأكد من الحدث المسبب للشكوى ، وهذا ما يثير موضوع إثبـات تاريخ التأكد أو العلم اليقيني بالسبب الباعث لرفع الشكوى ، وإلا أصبح الأمر غير مضبوط في هـذا الشأن ، و بهذا الصدد تناول الإجتهاد القضائي الفرنسي قيدا أو شرطا لوقوع هذا الحدث و ذلك بقوله << أن تحقق الحدث يجب أن يعبر عن وضعية جديدة كانت غير معلومة بالنسبة للمكلف بالضريبة في الوقت الذي كان بإمكانه تقديم تظلمه في الآجال العادية >>[2] . وكما عرف الحدث على أنه :<< كل واقعة أو ظرف تكون نتيجتة إما المنازعة في صحة الضريبة أو مبلغها >> [3] .

الحالة4– الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصبة على العقارات ذات الاستعمال التجاري و الصناعي والتي حصل فيها عدم الإستغلال المستوفي للشروط المحددة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، أو بمـعنى ظهور وقائع تمنح الحق في تخفيض الضـريبة منصـوص عليـها قانـونا، كتهديم عقار مبني كان خاضعا للضريبة على الأملاك العقارية ، أو شغور عقـار أو محـل مؤجر، أو توقف مصنع عن الإنتاج [4]، ففي هذه الحالة يبدأ سريان الأجل من السنة التي حصل فيهـا عدم الإستغلال المستوفى للشروط القانونية[5] .

الحالة5– تخص الشكاوى المتعلقة بتقييم أرقام أعمال المستغلين التابعين لنظام الضريبة الجزافيـة الوحيدة ، وقد أستحدثت هذه الحالة بموجب قانون المالية لسنة 2009 ، حيث أضـاف هـذا القـانون الأخير فقرة خامسة إلى نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية[6] ، حيث شكلت هـذه الفقـرة الأخيرة خروجـا صريحـا عن القاعدة العامة لآجال الشكوى وإرتبـط الاستثناء هـذه المرة بنـوع الضـريبة ، فأعتمد المشرع مدة ستة (06) أشهر كأجل لتقديم الشكوى ، يسري من تاريخ الإشـعار النهائي للنظام الجزافي ، وبهذا التعديل وقع الإستثناء في أجل تقديم الشكوى لأول مرة مـن طـرف المشـرع الجزائري ، ولعل مبعثه ومرجعه في ذلك يرجع إلى بساطة النظـام الضـريبي المتعلـق بالضريبة الجزافية الوحيدة المحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2007[7] ، سـواءا من حيث الإطـار

---

(1): أنظر المقطع 2 من الفقرة 2 ، من المادة 72 ، من نفس القانون .
(2): Jean Lamarque ,Req n° 77688 : CE -25/05/1970 , op.cit , p : 26.
(3): Ibid , Req n° 46798 : CE-05/01/1962 , p : 27.
(4) : Garelik (J) et George (D) , Fiscalité Algérienne , Alger , S.N.E.D , 1972 , p : 17.
أو أنظر : حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، منشورات دحلب ، 1994 ، ص 39.
(5): أنظر الفقرة 4 ، من المادة 72 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(6): أنظر المادة 39 ، من القانون رقم 08–21 ، السابق الذكر .
(7): أنظر المادة 2 ، من القانون رقم 06–24 ، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 (ج ر عدد رقم : 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006) .

القانوني المنظم لها ، أو الأشخاص المشمولين بمجال تطبيقها .

وعموما فإن المشرع الجزائري مدد أقصى أجل لتقديم الشكاوى إلى غاية نهاية السنة المواليـة لتاريخ وجوب تحصيل الضرائب أو من تاريخ الأحداث القانونية المسببة لهذه الشكاوى ، وذلك علـى خلاف المشرع الفرنسي الذي مدد الآجال في حالتي تعديل الضرائب بالزيادة وحالة الفرض التلقـائي للضريبة إلى أجل مساوي للأجل الذي منحه للإدارة للمطالبة بحقوق الخزينة العمومية[1]، والذي حدده المشرع الجزائري بأربع سنوات [2]، وقد يرجع منح هذا الإمتياز إلى المكلف إلـى خطـورة إجـراء الفرض التلقائي أو تعديل الضريبة بالزيادة ، وكذا قلة الضمانات القانونية التي يتمتع بها المكلفون في مثل هذه الحالات.

وأما فيما يخص طريقة حساب الآجال فلم يحدد المشرع ذلك ، ومن هنا يطرح التساؤل حـول طريقة حساب الآجال في هذا النوع من النزاعات.

ثالثا: طريقة حساب الآجال

تقابل بالرفض من طرف الإدارة الجبائية كل شـكاية وردت إليهـا خـارج الآجـال القانونيـة المحددة[3]، ولقد إكتفى المشرع الجزائري بإعتبار 31 ديسمبر اليوم الأخير لقبول الشكاوى في الفقرات 1-2-3 و4 من نص المادة 72 ، في حين حدد الأجل بستة أشهر في الفقـرة الأخيرة مـن هـذه المـادة ، فبالنسبة للحالات التي ينتهي فيها الأجل بتاريخ 31 ديسمبر لا يطرح الإشكال بالنسبة لبداية حساب الأجل لأن الأمر لا يتعلق بعدد معين من الأيام أو الأشهر ولكن الإشكال قد يطرح بخصـوص اليوم الأخير من هذا الأجل والمتمثل في يوم 31 ديسمبر، وخاصة أن المشرع من خلال نص المـادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية نص على وجوب توجيه الشكاوى إلـى إدارة الضـرائب وتسـليم المكلفين وصلا بذلك ، وحيث يفيد نص المادة على إمكانية أن يتوجه المكلفون مباشرة بشكاياتهم إلـى السلطة المختصة و تسلمهم هذه الأخيرة وصولات بذلك حتى ولو كان ذلك يوم 31 ديسمبر كآخر يوم من الميعاد المحدد ، وكما أن هؤلاء المكلفين يمكنهم توجيه تظلماتهم عن طريق البريد المسـجل مـع الإشعار بالوصول وهذا ما يجري غالبا في الميدان ، حيث يمكن في هذه الحالات أن يصل التظلم إلى إدارة الضرائب بعد إنقضاء آخر أجل له بالرغم من إرساله قبل إنتهاء الآجال المحـددة قانونـا ولـو بساعات ، فما الذي يعتد به في هذه الحالة ؟ تاريخ وصول التظلم إلى السلطة المختصة ؟ أو أنه يعتد

(1): Jean Pierre Looten , Guide des Procédures Fiscales : obligations – droits et recours , édition liaisons , Paris , 1997 , p : 154 .

(2): أنظر المادة 39 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(3) : Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses : contentieux de l'assiette de l'impôt – procédures de recours gracieux , MF , DGI , DC , 2010 , p : 4 .

بتاريخ الإيداع لدى مصالح البريد ؟ أو بمعنى آخر التاريخ المدرج على ختم البريد والذي يفيد تاريخ إستلام مصالح البريد للتظلم .

وكما يطرح الإشكال أيضا بالنسبة للأجل المحدد بستة أشهر والتـي تسـري مـن تاريـخ الإشعار، ففي هذه الحالة هل يحتسب يوم الإشعار واليوم الأخير من الأجل ، وإذا وافق اليوم الأخيـر من الأجل يوم عطلة فهل يمدد الأجل أم لا ؟

وفي ظل غياب ما ينظم هذه الإشكالات حول موضوع الآجـال فـي قوانيـن الضـرائب المختلفـة ، ورد بالتعليمة العامة لإجراءات التنازع الصادرة عن إدارة الضـرائب ، وفيمـا يتعلـق بالشكاوى المرسلة عن طريق البريد على أن يؤخذ في مثل هذه الحالات بالتاريخ المسجل على خـتم البريد(*)، وهذا ما خالف إتجاه الفقه في كون العبرة في هذه الأحوال تكون بتـاريخ وصـول الـتظلم الإداري وليس بتاريخ إيداعه لدى مصالح البريد (1)، وكما نصت التعليمة على أنه إذا كان آخر يوم من الأجل يوم عطلة فإنه من الممكن قبول الشكوى ، ولكن عبارة من الممكن قبول الشكوى لا تشكل فـي الحقيقة إجابة وافية ، كما أنه ليس من الممكن أن تكون السـلطة جوازيـة لـلإدارة بهـذا الشـأن.

وبالتالي فإن الإجابة عن هذه الإشكالات تحتم إعمال نصـوص قـانون الإجـراءات المدنيـة والإدارية المتعلقة بالآجال وذلك بإعتبار قواعد هذا القانون قواعد عامة تطبق في حالة عـدم وجـود قواعد خاصة تقيدها ، وخاصة أنه سبق للمشرع وأن أحال إلى هذا القانون العام مـن خـلال الفقـرة الأخيرة من نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية والتي نصت على أن تخضع عقود المتابعة من حيث الشكل لقواعد القانون العام ، وبذلك يمكن إعمال نص المادة 405 من قـانون الإجـراءات المدنية والإدارية (2)، و تطبيقها فيما لم يرد فيه نص بقوانين الضرائب ، كتمديد الأجل إلى أول يـوم عمل موالي إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كلي أو جزئي ، وهذا على خلاف ما أجاب به مجلس الـدولة الفـرنسي في مثل هذه الحالة في حكم صدر له بتاريخ 15 جـويلية 1960 والذي

(*) : « La date à retenir pour apprécier la recevabilité d'une réclamation est la date de sa réception par la direction (même si celle-ci n'est pas compétente) . toutefois , dans le cas ou la réclamation a été envoyée par voie postale , la date à prendre en considération est celle mentionnée sur le cachet de la poste , il est à noter que si le dernier jour du délai est un jour férié , la demande peut être reçu le jour ouvrable suivant » : Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses , 2010 , op.cit , p :3.

(1): سليمان محمد الطماوي ، القضاء الإداري ، الكتاب الأول : قضاء الإلغاء ، القاهرة ، دار الفكر العربي 1976 ، ص : 608 .

(2): أنظر القانون رقم 08-09 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، السابق الذكر .

من بين ما ورد به ، أنه إذا كان آخر يوم للمدة المحددة يوم عطلة ، لا يمدد الأجل إلى أول يوم من إنتهاء العطلة ، و ينظر إلى الشكاية الموصى عليها على أساس أنها وصلت متأخرة إلى إدارة الضرائب ، وبتاريخ 12 جوان أصدر كذلك مجلس الدولة الفرنسي قرارا يقضي بأنه إذا كان يوم 31 ديسمبر أجل إنتهاء الشكاية يصادف يوم الأحد ، فهذا الظرف لا يمدد أجل الشكاية ، وكما ذهب المجلس في أحكامه إلى أن المكلف بدفع الضريبة له الحق في تكوين شكايتة حتى منصف الليل من يوم إنتهاء الأجل ، ولكن عليه أن يثبت أنه أودع شكايته على العاشرة ليلا في صندوق مديرية الضرائب من اليوم المحدد لإنتهاء أجل الشكاية (1).

ومجمل القول أن آجال تقديم الشكاوى تعد من النظام العام ، ويستشف ذلك سواءا من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية أو من خلال نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، وكما كرس هذا المبدأ مجلس الدولة الفرنسي من خلال مجمل أحكامه (2) ، وبالتالي يجب الالتزام بجميع الأحكام المتعلقة بشرط الآجال في الشكوى الضريبية .

وبعد أن تناولنا شرط الآجال ، سنعالج فيما يلي الشروط المتعلقة بشكل ومحتوى الشكاوى.

الفرع الثاني

شكل و محتوى الشكوى

هناك عدة شروط يجب مراعاتها بشأن الشكوى الضريبية (3)، و يمكن تصنيفها و إجمالها في مجموعة من الشروط الشكلية ، تتعلق بشكل الشكوى ، و مجموعة من الشروط الموضوعية ترتبط بفحوى الشكوى و محتواها.

أولا: الشروط الشكلية:

أوضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى و حددتها فيما يلي:

1- وجوب أن تكون الشكوى فردية: الأصل أن لا ترفع الشكوى إلا من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو بمعنى المدين بها شخصيا أو المكلف بتسديدها قانونا ، غير أنه وإستثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا و أعضاء شركات الأشخاص الذين يحتجون على الضرائب المفروضة

(1): حسين فريجة ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ، ص : 32 .
(2) : Jean Lamarque , op.cit , pp : 24-25 .
(3): أنظر المادتين 73 و 75 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر ، أو أنظر المادتين 113 و 115 من القانون رقم 01-21 ، السابق الذكر .

على الشركة ، أن يقدموا شكوى جماعية [1]، و كما هو الحال في شركات التضامن [2].

ومما قد يؤاخذ عن تعبير المشرع في المادة 73 نصه على أن تكون الشكاوى فردية ، في حين أن المكلف بالضريبة من الممكن أن يكون شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا ، ومن غيـر المناسب أن تتماشى عبارة شكوى فردية مع الشخص المعنوي وخاصة حين يتعلق الأمر بشركات الأموال حيـث تفرض الضرائب بإسم هذه الأخيرة .

ومما سبق فالشكاية يجب أن تتعلق بمكلف واحـد ، والذي يعتبـر صاحب الحق الوحيـد فـي التظلم ، وهذا ما يمكن التعبير عنه قانونا بالصفة والمصلحة ، فالصفة في الشكوى الضـريبية تثبـت للمكلف نفسه ، ويتعين تقديمها ممن تثبت له ، بحيث إذا إنتفت هذه الصفة لا تقبل الشـكوى ، فـدائن المكلف مثلا ليست له الصفة في الشكوى نيابة عن مدينه المهمل في الدفاع عن حقوقه أمام مصـلحة الضرائب [3]، وأما المصلحة فتكمن في المنفعة العائدة من تقديم الشكوى ، ومـن خصائصـها أنهـا مصلحة شخصية ، فردية ، وفورية لتعلقها بضريبة قد فرضت أصلا [4]، وكما أنها مادية على خلاف القواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية عموما ، حيث تقبل المصلحة المعنوية ، ففـي مجـال الشكوى الضريبية لا تقبل إلا المصلحة المادية كالإستفادة من إلغاء الضريبة أو تخفيضها ، وكمـا لا تقبل الشكوى بخصوص المصلحة المعنوية فقط [5] .

ونظرا لإرتباط الشكوى أحيانا بأشخاص معنوية ، مما يحتم وجود من يمثلها قانونا ، وإرتباطها أحيانا أخرى ببعض الحالات الخاصة كأن يكون المكلف بالضريبة ناقص أو عديم الأهلية مما يستوجب تدخل ممثل عن هذا الأخير أو متصرفا بإسمه ، وكذا الأمر بالنسبة للمحجور عليه ، أو في حالة الأمي و غير ذلك من الحالات ، نصت المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه << يجب على كل شخص يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية ، غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ، ولا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو صفاتهم حق التصرف بإسم المكلف بالضريبة >>.

ويلاحظ من نص هذه المادة أن المشرع قد ميز بين فئتين من الأشخاص الذين يمكـنهم تقـديم شكاية لحساب الغير، فئة أولى قيدها بشرط الإستظهار بوكالة ، و أما الفئة الثانية فمن دون الإستظهار

(1): أنظر المادة 73 فقرة 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(2): رشيد خلوفي ، قانون المنازعات الإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الأولى ، 1994 ، ص: 85 .
(3): عبد الباسط وفاء ، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، مصر : دار النهضة العربية ، 2007/2006 ، ص : 56 .
(4): سليم قصاص ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير في القانون الخاص فرع : قانون الأعمال ، جامعة منتوري : قسنطينة ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2008/2007 ، ص :23.
(5): Jean Lamarque , op.cit , p : 10 .

بوكالة و وسع من مجالها فأمتدت إلى كل الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أومن صفاتهم حق التصرف بإسم المكلف بالضريبية كالمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين القائمين على محاسبات المكلفين [*]، ورؤساء الجمعيات والورثة لحساب المتوفي ، ولكنه قلص هذا المجال من خلال التعديل الذي ورد بقانون المالية لسنة 2008[1] على نص المادة 75 والذي إقتصر عدم إشتراط الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ، وعلى أجراء المؤسسة المعنية فقط ، ومن هنا إتسع مجال تقديم الوكالة والتي أحاطها المشرع بمجموعة من الأحكام يمكن إجمالها فيما يلي:

– لا تعتبر الوكالة صحيحة إلا إذا صدرت عن المكلف أو المدين بالضريبة شخصيا ، وللمكلف كامل الحرية في إختيار الوكيل، وتتحدد سلطات الوكيل بحسب ما ورد في نص الوكالة، وكما أنه لا يمكن لهذا الأخير أن يحرر بدوره وكالة لغيره ، و كما أن الشخص الذي أعطي وكالة لتمثيل المكلف أمام القضاء من الجائز أن يقدم الشكوى نيابة عن المكلف أمام مصالح الضرائب ، والعكس غير صحيح[2] .

– تستوجب الوكالة تحريرها على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية (نموذج خاص)، ويتعين على كل شخص حائز على وكالة التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونا ، ولم يعد الإجراء الوجوبي المتمثل في خضوع الوكالة لحق الطابع و إجراءات التسجيل أو بمعنى دمغها وتسجيلها واردا بموجب التعديل الذي أورده قانون المالية لسنة 2008 ، وقد أحسن المشرع فعلا، فهذه الشكلية يمكن أن تشكل تعقيدا إجرائيا، بالإضافة إلى كلفتها[3] ، فقد إستقر مجلس الدولة في إحدى قراراته سنة 2006 على عدم قبول الدعوى شكلا نظرا لعدم دمغ الوكالة وتسجيلها في الشكوى الموجهة كإجراء سابق أمام إدارة الضرائب[4].

(*): قرر مجلس الدولة الفرنسي في هذا الصدد في قراره المؤرخ في 29 جوان 1977 ، أنه لا يمكن لمحاسب شركة مساهمة توقيع شكاية بإسم الشركة مكان الرئيس المدير العام ، وفي حالة حدوث مانع لهذا الأخير فهذا الظرف لا يعفي الشركة من إتخاذ التدابير اللازمة لتمثيلها قانونا ، و من هنا كان مجلس الدولة الفرنسي متشددا و حازما بشأن هذه الشكلية الإجرائية الهامة .
أنظر:
_ Le contentieux de l'assiette de l'impôt , bulletin des services fiscaux N° 13 , MF , DGI , décembre 1995 , p : 13 .

(1): أنظر المادة 24 من القانون رقم 07–12 ، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2008 (ج ر عدد 82 بتاريخ 31 ديسمبر 2007) .

(2) : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses , 2010 , op.cit , p : 6 .

(3): أنظر المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(4): قرار بتاريخ 19 أفريل 2006، ملف رقم23957 ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 8 ، 2006 ، ص ص:187–188.

– و نلاحظ بشأن هذا القرار الأخير لمجلس الدولة أنه بني و أسس على نص المادة 332 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و ذلك بالرغم من إلغائها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 .

وأما بالنسبة للتطبيق القضائي الفرنسي بهذا الشأن فقد حكم مجلس الدولة الفرنسي فـي إحـدى قراراته بتاريخ 05 مارس 1956 في القضية رقم 57677 ، أنه لا يعفى القاضي من تبيين هذا العيب الشكلي الناتج عن عدم تسجيل الوكالة ، ولكنه أقر إمكانية تسجيل الوكالة بعد تقـديم الشـكاية وقبـل صدور قرار الإدارة [1] .

2- وجوب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة: وفي هذا الشأن كان النص المقابل باللغة الفرنسية أكثر وضوحا و ذلك بنصه الآتي:

<< Il doit être présenté une réclamation distincte par lieu d'imposition >>

والمقصود هنا إرتباط الشكوى بمكان فرض الضريبة ، حيث يشترط في كل شكاية أن تتعلـق بالضريبة أو الضرائب الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط ، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للإقتطاعات عن الضرائب الثابتة في البلدية المذكورة في البداية [2] ، ولكن الأصل أن هذا الشرط يتعلق بالضرائب المباشرة فقط ، وذلك لوروده أول مرة بقانون الضرائب المباشرة.

3- تعيين موطن المشتكي : بالرجوع إلى الفقرة الأخيرة من نص المادة 75 والمعدلة بموجب قـانون المالية 2008 ، نجدها تنص على أنه يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخـارج أن يتخـذ موطنا له في الجزائر[*] ، وإتخاذ الموطن هدفه التعامل من خلاله مع إدارة الضرائب ، فإذا تعلق الأمر مثلا بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر، وكانت هذه العمليات خاضعة للضرائب ، وجب علـى هذه الأخيرة أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلا عنها مقيما بالجزائر بحيث يلتزم بالأخذ على عاتقـه كل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشان هذه الضرائب[3].

4- تحرير الشكاية : لم تـنص مختلـف قـوانين الضـرائب صـراحة علـى أن تكـون الشـكاية مكتوبة ، و لكن يستخلص من نص المادة 73 فقرة 2 والتي تفيد عدم خضوع الشكاوى لحقوق الطابع وكذا من خلال الجزئية الأخيرة من الفقرة الرابعة من نفس المادة والتـي أوجبـت توقيـع صـاحب الشكوى باليد ، أن الشكوى تكون مكتوبة على ورق عادي و غير خاضعة لحقوق الطابع [4].

---

(1): Jean Lamarque , op.cit , p : 20 .

(2): حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ، ص : 18 .

(*): وهي نفس الفقرة 6 من المادة 332 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل إلغائها و تحويلها إلى قانون الإجراءات الجبائية ، بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2002 .

(3): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 24 .

(4) : « La réclamation contentieuse est établie sous la forme d'une simple lettre. En outre , elle n'est en aucun cas soumises au droits de timbre , quelles que soient la nature et l'importance des impôts et taxes contestés » : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses , 2010 , op.cit , p : 3 .

وقد أكد مجلس الدولة الفرنسي في هذا الشأن أن الإحتجاجات والشكاوى الشفوية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة عند إستقبالهم من طرف مصالح الضرائب لا ترقى أن تكون شكاوى إن لم تكن في قالب مكتوب (1) .

5- بالإضافة إلى الشروط الشكلية السابقة الذكر ، نصت الفقرة الرابعة من نص المادة 73 على جملة من الشروط و قرنتها بعدم قبول الشكوى و ذلك بتعبيرها :

" تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى :

- ذكر الضريبة المعترض عليها .

- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستظهار الإنذار، و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع..."

- **توقيع صاحبها باليد** : فيجب أن تكون الشكوى ممضية من طرف المكلف شخصيا ، غير أنه يمكن أن تكون موقعة من الغير شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح الضريبية المعنية قبل تقديم الشكاية (2) ، ويعفى من هذا الإجراء محامي المكلف إن كان مسجلا لدى المصالح الجبائية بهذه الصفة (3).

وبمقارنة ما جاء بخصوص شكلية التوقيع في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي نجده نص على أنه في حالة سهو المكلف بالضريبة عن توقيع الشكوى ، يجب على الإدارة دعوته بموجب رسالة موصى عليها مصحوبة بالإشعار بالإستلام إلى تصحيحها خلال أجل 30 يوما ، وأما إذا أغفلت إدارة الضرائب القيام بهذ الإجراء ، فإنه يحق للمكلف تدارك هذا العيب في الطلب المقدم إلى المحكمة الإدارية (4)، وكما أنه جاء في أحد قرارات مجلس الدولة الفرنسي أن عبء الإثبات في عدم توقيع المكلف يقع على الإدارة (5).

و أما بالنسبة للمشرع الجزائري فقد أجرى تعديلا بهذا الشأن بموجب قانون المالية لسنة 2007 ، وذلك بإضافة مقطع جديد للفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية والذي تضمن ما يلي : << غير أن الإدارة تطلب من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، تكمله ملف الشكوى في أجل ثلاثين (30) يوما، إعتبارا من تاريخ إستلام الرسالة من طرف المعني، وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين يوما المذكور أعلاه أو كان الرد ناقصا يقوم مدير

(1): Requête n° 98309 , du 11 mai 1994 , CE , Jean Pierre Looten , op.cit , p : 152 .

(2): حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ص : 34 .

(3) : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit , p : 6 .

(4): عبد العزيز أمقران ، "عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة "، مجلة مجلس الدولة ، المنازعات الضريبية ، عدد خاص ، 2003 ، ص . 14 .

(5) : Requête n° 57193 ,du 13 juillet 1965 , CE ,Jean Lamarque , op.cit , p : 21.

الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول >>.

وبهذا التعديل يلاحظ أن المشرع الجزائري قد خص هذا الإجراء الأخير بالشروط الواردة في الفقرة الرابعة من نص المادة 73 فقط وعلى سبيل الحصر ، وذلك على خلاف الشروط الأولى كالمتعلقة بوجوب أن تكون الشكوى فردية ومنفردة عن كل محل فإنها غير مشمولة بهذا التعديل ، ومن ثم تكون تحت طائلة عدم القبول المطلق ، ولا مجال لإستدراكها إلا بشكوى جديدة قبل إنقضاء الآجال .

ثانيا: الشروط الموضوعية:

و قد عبر عنها المشرع من خلال الفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية بالعرض الملخص لوسائل و إستنتاجات الطرف ، وفي حين عبر عنها في المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة قبل إلغائها بالعرض الموجز لوسائل وطلبات الطرف ، ومن هنا فالشروط الموضوعية للشكوى تكون من خلال عرض طلبات الشاكي ووسائله في مضمون الشكوى.

1- عرض الطلبات :

و هنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة و الطلبات التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف للإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[1].

- **حالة الخطأ المادي البسيط** : و تتعلق هذه الحالة بالأخطاء البسيطة التي يمكن أن تظهر بصفة جلية للمكلف و لإدارة الضرائب ، حيث يتقدم المكلف بشكواه موضحا الخطأ المرتكب من طرف المصلحة و يطلب تصحيحه.

- **حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة:** أو ما يعرف بمنازعة تقييم القاعدة الضريبية ، والتي يطلب على إثرها المكلف إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو تقديرها أو يطلب الإستفادة من حقوق ناتجة عن أحكام قانونية معينة [2].

و تعتبر الطلبات السابقة الذكر طلبات أصلية ترتبط في الأساس بموضوع وعاء الضريبة ، وفي حين أجاز المشرع لصاحب الشكوى في مادة الوعاء أن يطلب في شكواه إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب لحين الفصل في موضوع تظلمه أمام المصالح المختصة للإدارة الجبائية [3] .

(1): حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ، ص : 17 .
(2): حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ص : 35 .

(3) : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p : 7.

2- عرض الوسائل: يقوم صاحب الشكوى بعرض ملخص لجميع حججه و إســتنتاجاته ، وأســانيده القانونية، حيث يمكنه تدعيم شكايته بالوثائق الإثباتيــة كــــبعض المستـــخرجات مــن سجــــلات المحاسبة ، ونســخ من الرسائل وكل شهادة أو وثيقــة من شأنها أن تبين بجــلاء ووضوح الغموض أو الأخطاء التي تضمنتها الضرائب المفروضة عليه ، وكما بإمكانه التطرق إلى إجــراءات فــرض الضريبة ومناقشة مدى إحترام الإدارة للقواعد المقررة لفرضها مما يمكنه من طلب إلغاء الضريبة في حالة مخالفة تلك القواعد .

ومن هنا فعلى الشاكي تأسيس شكواه و تسبيب طلباته من وجهة قانونية ، فلا يمكن الإعتماد في التأسيس أو التسبيب على وضعية مكلف آخر يرى أنه يشبهه في الوضعية ، نظرا لإختلاف وضعيات المكلفين وبالتالي قدراتهم التكليفية [1]، ومن هنا يتوزع عبء الإثبات بين كل من المكلــف بالضـــريبة ومصالح الضرائب بحسب حالات النزاع ، و لا يمكن تحديد مجال هذه الحالات لإختلافها من نــزاع إلى آخر ، فقد يقع عبء الإثبات على المكلف مثلا إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديــده وفقا لتصريحاته أو بناءا على معطيات واردة في مراسلاته أو إذا تم حساب وعاء الضريبة بطريقــة عادية تمت فيها مراعاة كل الأحكام و الإجراءات الخاصة بذلك ، و يقع العبء على الإدارة مثلا فــي حالة عدم تبرير و تقديم الإدارة الأسانيد التي بنت عليها تقديراتها ، أو إذا كانت الضريبة قد حــددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على إقتراح الإدارة [2].

و قد جاء في قرار مجلس الدولة رقم 042819 بتاريخ 11 جوان 2008 في إحدى القضــايا التي أسند فيها المجلس عبء الإثبات على عاتق المكلف ما يلي :

<< يجب على المكلف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب تجاوزت إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية على أساس كشف حسابه البنكي المنصبة فيــه مــداخيل مدنيــة خارجة عن نشاطه التجاري تقديم ما يثبت ذلك وإلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه مؤسسة >> [3] .

المطلب الثالث

التحقيق و الفصل في الشكوى

فور إستلام شكاوى المكلفين من طرف مصالح إدارة الضرائب ، تقوم هذه الأخيرة بوضع طوابع خاصة على هذه الشكاوى تحدد من خلالها تاريخ وصولها ، ومــن ثم تــقوم بتحويلــها إلى مصــلحة

(1): إلهام خرشي ، المرجع السابق الذكر ، ص : 36 .
(2): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 25-28 .
(3): مجلة مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، عدد : 9 ، 2009 ، السابق الذكر ، ص : 79 .

المنازعات لتقوم بتسجيلها على دفتر خاص بذلك ويتم إرسال وصل يشـير إلـى إستـلامها إلـى المعنـي[1] ، ومن هنا تأتي مرحلة الدراسة الأولية للشكوى من طرف أعوان مؤهلين لذلك ، حيث يتم في هذه المرحلة التأكد من إستيفاء الشكوى شروطها القانونية اللازمة ، وبناءا على التقرير المعد مـن هذه المصلحة تتخذ الشكاوى أحد السبل التالية :[2]

– البت الفوري في الشكاوى التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا ، و خاصـة تلـك المقدمة بعد إنقضاء الآجال .

– إصدار قرار مباشر في الشكاوى التي تكون موضوعاتها واضحة لا تحتاج إلى تحقيق كتلك المتعلقة بأخطاء مادية أو حسابية بسيطة .

– إرسال الشكوى للنظر والتحقيـق مـن قبـل المفـتش الـذي قـام بتأسـيس الضـرائب محـل الشكوى ، و في هذه الحالة تأتي مرحلة التحقيق في الشكوى ومن ثم الفصل فيها.

الفرع الأول

التحقيق في الشكوى

نص قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم النظر والتحقيق في الشكاوى من قبل المفتش الـذي قام بتأسيس الضرائب ، وقد منح المشرع لجهة التحقيق هذه صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية ممارسة التحقيق ، فله في سبيل ذلك إستدعاء صاحب الشكوى للحصـول علـى كـل التوضـيحات الضرورية ، وكما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان[3] ، وله أيضا حـق الإطـلاع لـدى الإدارات و المؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص على كل الوثائق التي يرى أنها تساعده في التحقـيق[4] ، و له حق المعاينة والزيارة إلى الأماكن إذا تطلب الأمر ذلك [5].

وكما نص المشرع على رفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشـعبي البلـدي لإبـداء الـرأي ، ومنح هذا الأخير مدة 15 يوما لذلك ، وبإنقضاء هذه المدة وعدم وصول هذا الـرأي يقـوم المفتش بتحرير إقتراحاته[6] ، ويفتح هذا الإجراء الذي أقره المشرع باب النقاش من عدة جوانب أهمها:

– حول الهدف من إقراره ، و خاصة أن رئيس المجلس الشعبي البلدي أو مصالح المجلس ليست على دراية كافية بموضوعات الضريبة سواء القانونية أو الفنية .

– حول مدى وجوبيه هذا الإجراء حيث لم يبين المشرع مدى إلزامية التقيد به .

(1) : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses , 2005, op.cit , p : 9 .
(2) : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses , 2010, op.cit , pp : 20-23 .
(3): أنظر المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(4): أنظر المواد من 45 إلى 61 ، من نفس القانون .
(5): أنظر المادة 22 ، من نفس القانون .
(6): أنظرالمادة 76 فقرة 1 ، من نفس القانون .

- حول طبيعة الرأي الذي يبديه رئيس المجلس الشعبي البلدي ، حيث لم يتم توضـيح الطبيعـة القانونية لهذا الرأي لا من حيث شكله أو موضوعه .

وفي الأخير وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحرر المفتش المختص تقريرا مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقا للمعطيات الموجودة لديه، وطبقا للنصوص القانونية السارية المفعول مع ذكر كل الأسانيد التي أسس عليها تقدير الضريبة محل النزاع، ويوجهه إلى المدير الولائي للضـرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة، لإتخاذ القرار المناسب دون أن يكـون هـاذين الأخيـرين ملزمين بما توصل إليه المفتش المحقق.

الفرع الثاني : الفصل في الشكوى

أ) من حيث مدة الفصل: تبت مصالح إدارة الضرائب المختصة في الشكاوى ، في أجل سـتة أشـهر إعتبارا من تاريخ تقديمها ، كما يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا التـي تتطلـب الـرأي المطابق للإدارة المركزية(1) ، و يقلص أجل الستة أشهر إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمـة مـن طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة(*) ، وكما يمكن البت فورا بالرفض فـي الشـكاوى غير الجديرة بالقبول نهائيا ، كتلك المقدمة بعد إنقضاء الآجال(2) .

ومما تجدر الإشارة إليه أن مدة الفصل تصل إلى ثمانية أشهر (**)، حيث تعتبر هذه المدة طويلة مقارنة بالآجال التي تمنحها إدارة الضرائب للمكلف لتسديد ضرائبه ، والتي تصل إلى ثلاثة أشهر في أحسن الحالات ، ومن الحالات التي تستوجب التحصيل الفوري(3).

وكما أن المشرع الجزائري لم يمنع من خلال أي نص قانوني إدارة الضرائب من تعدي هـذه الآجـال ، ولم يتطرق إلى حالـة سكوت إدارة الضرائب عن الرّد و في هذا الشـأن حكـم مجلـس الدولـة الفرنسي في أحد قراراته المؤرخ في 06 جانفي 1984 ، أن الأثر الوحيد لهذه الحالة يتمثـل في عدم سريان أجل الطعن القضائي(4) ، وكما أن المشرع الفـرنسي إعتمد نفس المدة للفصـل فـي الشكاوى ، ودون أي تمييز بين أنواع الشكاوى ، والإستثناء أنه منح للإدارة إمكانية تمديد الأجل بحـد أقصاه ثلاثة أشهر وبالقدر الذي يتماشى مع موضوع النزاع (5) .

(1): أنظر المادة 76 فقرة 2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(*): تم تقليص أجل البت في الشكاوى المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة ، بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر .
(2): أنظر المادة 76 فقرة 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(**): قبل صدور المادة 39 من القانون رقم 04-21 ، المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 ، و المتضمن لقانون المالية لسنة 2005 ، (ج ر عدد 85 بتاريخ 30 ديسمبر 2004) ، كانت مدة الفصل في الشكاوى عموما أربعة أشهر .
(3): أنظر المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، السابق الذكر .
(4) : Jean Pierre Looten , op.cit , p : 161 .
(5) : Charles Debbasch et Jean Claude Ricci , le contentieux administratif , 7eme édition , DALLOZ , 1999 , p : 788 .

ب) من حيث الجهة المختصة بالفصل: نظم المشرع الضريبي إختصاص الفصل في الشكاوى من طرف الجهات المعنية بالإدارة الجبائية وفق معيارين إرتبط الأول بمجال إختصاص كل جهة في فرض الضرائب ، في حين إعتمد معيارا ماليا حدد به سلطة بت هذه الجهات ، وسنبين ذلك من خلال سلطة الفصل لكل من هذه الجهات .

– **مدير مديرية المؤسسات الكبرى :** يبت مدير هذه الهيئة في الشكاوى التابعة لمجال إختصاصه[1] ، إلا أنه عندما تتعلق الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية مائة مليون دينار جزائري ، فإنه يتعين على مدير هذه الهيئة الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب[*].

– **المدير الولائي للضرائب:** يختص المدير الولائي للضرائب بالفصل في الشكاوى التابعة لمجال إختصاصه[2] ، وغير أنه إذا تعلقت الشكوى النزاعية بمبلغ من الحقوق يتجاوز عشرين مليون دينار جزائري ، يتوجب عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية[**] .

و نشير أنه وفيما يخص مجال إختصاص المدير الولائي للضرائب ، أنه نظرا لعدم إنشاء مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، فإن هذا الأخير يبقى مختصا بجميع أنواع الضرائب ما عدا تلك الداخلة في مجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات[3].

– **رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب:**[4].

يبت كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب بإسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التابعة لمجال اختصاصهما.

و غير أنه تمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب للنطق بالقرارات في القضايا ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز خمسة ملايين دينار، و تمارس سلطة البت من طرف رئيس المركز الجواري في القضايا التي تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه مليون دينار جزائري .

---

(1): أنظر المادتين 160 و 172 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(*): و ذلك بحسب ما ورد بالفقرة 5 من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية ، بعد تعديلها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2008 ، السابق الذكر، حيث كان المبلغ الذي يتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية يقدر بثلاثين مليون دينار ، وفقا لأحكام قانون المالية لسنة 2003 ، رقم 02-11 ، المؤرخ في 2002/12/24 (ج ر عدد : 86 بتاريخ 25 /2002/12) .

(2): أنظر المادة 79 فقرة 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(**): وذلك بحسب ما ورد بنص المادة 79 فقرة 1 مقطع 2 ، بعد تعديلها بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2008 ، السابق الذكر ، حيث كان المبلغ الذي يتطلب الرأي الوافق يقدر بعشرة ملايين دينار قبل التعديل .

(3): أنظر المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، السابق الذكر .

(4): أنظر الفقرة 3 من المادة 76 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

– و نشير إلى أن هذه الفقرة معدلة و متممة بمقتضى المواد : 59 من قانون المالية لسنة 2003 ، و39 من قانون المالية لسنة 2005 ، و 46 من قانون المالية لسنة 2007 .

ومما يثار حول سلطة رؤساء هذه المراكز، أن هؤلاء يبتون في الشكاوى بإسم المـدير الـولائي للضرائب ، في حين لم يوضح المشرع في النصوص الجديدة طبيعة العلاقة بينهم و بين المدير الولائي للضرائب ، وكما أن المشرع من خلال تحديد السقف المالي للقضايا التي يمكن لهم الفصل فيها ، لـم يحدد جهة الإختصاص في حالة تجاوز هذا السقف، إلا أن الإشكال قد يطرح على الصـعيد القانـوني فـقط ، نظرا لعدم بداية العمل بهذه المراكز في الوقت الحالي .

ونشير في الأخير أن لرؤساء الجهات السابقة الذكر تفويض جزء من صلاحياتهم للفصـل فـي الشكاوى للمفتشين التابعين لهم مباشرة ، وذلك لتخفيف العبء[1].

ج) من حيث قرار الفصل:

وسنرى ذلك من حيث أوجه القرار ومضمونه وتبليغه.

*** أوجه القرار:**

تتخذ وتصدر الجهات المختصة بإدارة الضرائب قراراتها في إحدى الأوجه التالية [2]:

– قرار بالقبول الكلي للشكوى: وهنا تفصل الجهة المختصة بالإستجابة الكلية لطلبات المتظلم، و يكون ذلك من خلال إعفائه من الضريبة محل الشكوى أو منحه التخفيضات التي طلبها في شكواه .

– قرار بالقبول الجزئي للشكوى: وهنا يتم الفصل بقبول الشكوى في جزء منها ورفضها في الجـزء الآخر ، كمنحة جزء من التخفيض الذي طلبه .

– قرار بالرفض الكلي للشكوى: وفي هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الإستجابة لكل طلبات الشاكي .

*** مضمون القـرار:** يجب أن يتضمن قرار الفصل في الشكوى مهما كانت طبيعته الأسباب والأسـس القانونية التي إستندت عليها الجهات الفاصلة لإتخاذ قرارها بشأن الشكوى المقدمة ، و قد نص علـى ذلك قانون الإجراءات الجبائية من خلال أول صدور له على النحو التالي<< عندما لا يستجيب تمـام الإستجابة للشكوى يبين قرار مدير الضرائب بالولاية بإيجاز الأسباب التي بني عليها>>[3]، و تم تعديل هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2011 لتصبح كالتالي: << يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالـولاية مهما كانت طبيعته أسباب و أحكام المواد التي بني عليـها >>[4] ، و قـد كان المشرع أكثر

(1): أنظر الفقرة 5 من المادة 172 ، و الفقرة 3 من المادة 78 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(2): « Le DGE , DIW , le chef du CDI ou du CPI statuent sur les réclamations quelque soit La nature de la décision à rendre (admission totale , admission partielle ou rejet) dans Leur domaine de compétence » : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010 , op.cit , p : 21 .

(3): أنظر الفقرة 3 من المادة 79 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(4): أنظر المادة 46 ، من القانون رقم 10–13 ، المؤرخ في 2010/12/29 ، و المتضمن قانون المالية لسنة 2011 (ج ر عدد : 80 ، بتاريخ 2010/12/30) .

صرامة فيما يتعلق بتسبيب القرار مهما كان نوعه هذه المرة ، و لكن يتضح أن هذا الإجراء مجــرد من أي جزاء في حال عدم قيام الجهة المختصة به ، و من هنا فإن غياب تسبيب القرار أو الخطأ في ذلك ليس له أي فائدة تعود على الشاكي ، و ما له إلا اللجوء إلى الطعن الإختياري أمام لجان الطعــن أو إلى الطعن القضائي ، و على هذا الأساس يفقد هذا الإجراء قيمته كضمانة حقيقة و أساسيه للمكلف من دون إقتران عدم إحترامه بجزاء معين ، مما يجعل الإدارة وبطريقة غير مباشرة تقصر أو تهمــل في الكثير من الحالات الدراسة الجيدة و المعمقة للشكاوى المطروحة أمامها ، و خاصــة فــي حــال كثرتها ، على الرغم من سعة الآجال الممنوحة لها ، حيث نجد أن التطبيق القضائي الفرنســي كــان صارما و حازما بهذا الشأن في إحدى قرارات مجلس الدولة المؤرخ في 1979/12/09 و الذي جــاء فيه أن رفض مدير الضرائب تسبيب قرار الرفض يجعل المتظلم غير عالم بأسباب رفض شكواه ممــا ينتج عنه عدم سريان آجال الطعن القضائي ، وذلك نظرا لعدم تمكين المكلف مــن مناقشــة أســباب الرفض أمام القضاء[1] .

* **تبليغ قرار الفصل :** لم تنص قوانين الضرائب بمختلف أنواعها على قيام الجهات المختصة بالفصل في الشكاوى بتبليغ قراراتها ، وإستمر الوضع كــذلك إلى غاية صــدور قانــون المـــالية لســـنة 2009 ، و الذي تم بموجبه تتميم الفقرة الثالثة من نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية بمــا يلي: << ويجب تسليم الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام >> [*]، و قد تبنى المشــرع الفرنسي نفس هذا الإجراء و من خلال نفس الشكلية ، و كما أن مجلس الدولة الفرنسي قد حكم بهــذا الشأن من خلال قراره المؤرخ في 15 نوفمبر 1985 ، أنه في حالة رجوع الرسالة المتضمنة قــرار الإدارة الضريبية فعلى هذه الأخيرة إثبات أن المكلف قد تلقى فعلا و بشكل قانوني القرار و عــلم بــه و ذلك من خلال المؤشرات الواضحة في رسالة التبليغ [2] .

– و أما فيما يتعلق بكيفية التبليغ فقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أن توجه جميع الإشعارات و التبليغات المتعلقة بالشكاوى و التخفيضات في مجال الضرائب إلــى المكلفــين ضــمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة [3]، و في حين نصت هذه المادة على أن تكون التبليغات في ظرف مغلق لكل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة [**].

(1): Jean-Pierre Casimir , op.cit , p : 344 .

(*): من خلال تعديل هذة الفقرة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2009 ، و المادة 46 من قانون المالية لسنة 2010 ، أصبح نصها كالآتي : << يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية مهما كانت طبيعته أسباب و أحكام المواد التي بني عليها ، و يجب تسليم قرار الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالإستلام >>.

(2): Jean-Pierre Casimir , op.cit , p :344 .

(3): أنظر المادة 99 فقرة 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

(**): قصد المشرع بذلك الحفاظ على خصوصية المكلف بالضريبة وذلك عملا بأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية ، و المتعلقة بحفظ أسرار المكلفين بالضريبة .

– و يتم توجيه التبليغ إلى موطن المكلف أو وكيله القانوني ، وإذا كان موطن المكلف بالضـريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر، وكما أنه يصح التبليـغ الموجـه إلـى الموطن الحقيقي للشاكي حتى لو كان هذا الأخير قد إتخذ وكيلا له وأختار موطنا له عنده [1] ، و هـذا الإستثناء قد يثير إشكالا عند التطبيق وخاصة في الحالة التي يتخذ فيها الشاكي وكيلا ويختار مـوطن هذا الأخير، في حين تبلغه الإدارة في موطنه الأصلي ، حيث يكون قد رحل منه و قطع الصـلة بـه معتمدا على موطن الوكيل ، و الأصل أن الإدارة عندما تتخذ قرارها فإنها ملزمة بتبليغه إلى المشتكي بالعنوان الحقيقي الذي إختاره .

– وقد إعتبر المشرع الفرنسي تبليغ القرار المتخذ مـن الإدارة مـن النـظام العـام و يجـب إحـترامه، حيث أن التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم إستلام القرار، وقد حكم مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 04 ماي 1973 بأن الرأي المتضمن تبليغ قرار المدير الذي أرسل بصفة قانونية إلى موطنه المختار وأمضت زوجة المكلف وصل الإستلام في غيبته يعد تبليغا قانونيا وتسري عليه مواعيد الطعن[2] .

– وبالنسبة لتبليغ الشاكي من طرف الإدارة فقد ذهبت بعض الآراء الفقهية إلى وجوب إسـتدعاء الشاكي شخصيا وتسليمه القرار المتخذ [3] ،وذهبت آراء أخرى إلى توظيف أعوان خاصين بذلك على مستوى الإدارة الجبائية حتى تزول كل الإشكالات المتعلقة بالتبليغ[4] .

– وأما فيما يخص شكل قرار التبليغ فقد حدده المشرع الجزائري من خلال وثيقة خاصة بذلك من خلال قانون الإجراءات الجبائية [5] ، وقد بينت التعليمـات الصادرة عن إدارة الضرائب نمـاذج هـذه الوثائق[6].

---

(1): أنظر الفقرة 2 من المادة 99 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(2): حسين فريجة ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ، ص : 38 .
(3): حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ، ص : 28 .
(4): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 32 .
(5): أنظر الفقرة 3 من المادة 99 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(6): « La décision est notifiée suivant l'imprimé approprié en fonction de chaque nature de décision , à savoir :
- Avis de dégrèvement : admission totale de la demande (série I n° 24).
- Avis de dégrèvement avec rejet partiel de la demande (série I n°25).
- Avis de rejet : rejet totale de la demande (série I n°26) » : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses , 2010 ,op.cit , p : 23.

المبحث الثاني

النزاع في مادة التحصيل الضريبي

بعد تحديد الوعاء الضريبي و بالتالي تحديد الضريبة الواجبة التسديد ، تأتي مرحلة تحصيل الضريبة، و ذلك بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب، والذي يفوض بدوره كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال إختصاصه ، و بعد إضفاء الصبغة التنفيذية على جداول الضرائب وذلك بالتأشير و الإمضاء عليها من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة ، ترسل جداول الضرائب إلى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي[1]، والتي تتم عبر مرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة التحصيل الودي للضريبة[2] "l’action à l’amiable" ويتم فيها إرسال الإنذارات الضريبية كمرحلة أولى ، حيث يقوم قابض الضرائب المختص بإرسال إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جداول الضرائب التي بحوزته ، و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة ، المبالغ المطلوب آداؤها و شروط الإستحقاق ، و كذا تاريخ الشروع في التحصيل[3] .

و أما المرحلة الثانية فتعرف بمرحلة التحصيل الجبري للضريبة أو مرحلة إستحقاق الضـــريبة " Le Recouvrement forcé de l’impôt ou l’action coercitive "[4] ، حيث تنتهي المرحلة الودية فور بداية إستحقاق الضريبة، ففي المرحلة الأولى قد يمهل المكلف آجالا قانونية لتسديد الضريبة قبل دخولها حيز الإستحقاق، وذلك مقترن بطريقة تقدير الضريبة وفرضها، فإذا كانت الضريبة مباشرة و ضمن جدول جماعي و مطابقة لتصريحات المكلف فقد تصل هذه المـــهلة إلى غايـــة ثلاثـــة أشهـــر، و فيما تتقلص هذه المهلة إلى ثلاثين يوما في حالة الإصدار التكميلي أو الإضافي لجداول الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و كما تنخفض إلى خمسة عشرة يوما من تاريخ التبليغ في حالة الإصدارات التكميلة و الإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عدمها ، و كما يجب التحصيل الفوري و الكلي للضرائب الناتجة عن مخالفة قانون الضرائب ، أو في حالة رحيل المكلف عن النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب ، أو قيامه بالبيع الطوعي أو الاضطـــراري من دون التعريف بموطنه الجديد.[5]

---

(1): انظر المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(2) :A . Bounekhla, Techniques Fiscales : comptabilité trésor et recouvrement forcé de l’impôt , l’école nationale des impôts, Koléa, Tipaza, Alger,2eme partie, P :10.

(3): أنظر المادة 144 من قانون الاجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(4) :A . Bounekhla , op.cit , p : 11 .

(5): انظر المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، السابق الذكر .

و في هذه الحالات الأخيرة و المتعلقة بالتحصيل الفوري يصبح يوم بداية التحصيل نفسه يوم بداية الاستحقاق. (1)

و ما نود أن نشير إليه من خلال ما سبق أن ممارسة المتابعات من طرف قابض الضرائب للمدينين بالضريبة لا يمكن و في أي حال من الأحوال أن تبدأ دون دخول الضريبة مجال الإستحـقاق و من ثم وجوب تحصيلها ، فلا يجوز متابعة المكلفين في المرحلة ما بـين بداية تـاريخ التحصـيل La date de mise en recouvrement و قبل أجل الإستحقاق La date de l'exigibilité ، و كل إجراء تنفيذي في حق المكلفين في هذه المرحلة يعد باطلا ، فعملية المتابعة أو التحصيل الجبري لا تسري إلا بعد سريان تاريخ إستحقاق الضريبة ، و وفق شروط حددها المشرع لممارسة المتابعات تتعلق سواءا بشكل و إجراءات المتابعات أو بوجوب التحصيل ، و التي ينـشأ عـلى عدم إحترامـها و التقيد بها الخلاف أو النزاع في مجال التحصيل الضريبي بين كل من المكلف بالضـريبة و إدارة الضـرائب ، و لكن هذه المرة بخصوص تسديد و تحصيل الضريبة ، و بالتالي نتساءل عن الـوسائل و الإمتيازات القانونية التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة في هذا الشأن ، و التي يستطيع تـوظيفها و إستعمالها لحماية حقوقه لدى المصالح الجبائية ، خاصة في ظل الإمتيازات و الإستثناءات الممنوحة لقابض الضرائب لإستيفاء حقوق الخزينة العمومية ، و سنجيب عن هذا التساؤل من خلال ما تناولته قوانين الضرائب بمختلف أنواعها حول ممارسة المتابعات في مجال تحصيل الضـريبة ، و التـظلم أو الإعتراض الإداري على هذه المتابعات ، و كذا الضمانات أو الإمكانات الممنوحة للمكلفين أثناء القيام بإعتراضاتهم لدى إدارة الضرائب.

المطلب الأول

ممارسة المتابعات

إكتفى المشرع المالي الجزائري بإجراء إرسال الإنذارات الضريبية إلى أصحابها أثناء المرحلة الودية لتحصيل الضريبة ، في حين تناول إجراءات التحصيل الجبري للضريبة من خلال الباب الثاني من الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان ممارسة المتابعات (2) .

و تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين(3) ، و قد أناط المشرع

(1) : " …dans ce cas, la date de mise en recouvrement = la date de l'exigibilité'' : Rappel des principes régissant la procédure de recouvrement forcé, Formation du personnel, Instruction n° : 198/1999, MF/DGI/DOF/SDR.

(2): أنظر: مجلة مجلس الدولة ، المنازعات الضريبية ، عدد خاص ، 2003 ، ص : 183 .

(3): أنظر المادة: 145 من قانون الإجراءات الجبائية /أو المادة 195 من قانون المالية لسنة 2002 ، السابقي الذكر.

الجزائري عملية المتابعة في الأساس بقابضي الضرائب وأعوان المتابعة على مستوى قباضات الضرائب[1] ، و تجري عمليات المتابعة عن طريق الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحلات المهنية و الحجز و البيع[2] .

الفرع الأول

الغلق المؤقت للمحلات المهنية

إستحدث المشرع الجزائري هذا الإجراء بموجب المـــادة 34 من قانون المالية لسنة 2007[3] و التي عدل من خلالها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، والتي كانت تقتصر على إجراءات الحجز و البيع فقط ، و تم فيما بعد إلغاء هذه المادة الأخيرة و تحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية [4] ، و قد نظمت أحكام هذا القانون الأخير إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفق مجموعة من الخطوات و الشروط [5] نبرزها في مايلي :

- **التنبيه أو الإخطار ''le commandement ''** : يجب أن يكون قرار الغلق مسبوقا بتنبيه يتم تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة ، و يعتبر التنبيه أول إجراء وجوبي يسبق عمليات المتابعة[6] ، يترتب على غيابه أو عدم إحترام شكله القانوني بطلان المتابعة ، حيث يشترط أن يحتوي الإخطار على إسم و لقب و عنوان المكلف بالضريبة و تحديد الضريبة أو الضرائب محل المتابعة مع تعيين أرقام جداولها و تواريخ إستحقاقها ، بالإضافة إلى إسم ولقب عون المتابعة ، وكما يجب أن يكون مؤرخا ومصادقا عليه من طرف قابض الضرائب المختص ، ويشير في مضمونه على وجوب تسديد الضريبة وما ينجر عن عدم تسديدها من حجز لأموال المكلف و بيعها بالمزاد العلني ، و يكون التنبيه في مجال التحصيل وفـق نموذج خاص و محـدد على مستوى إدارة الضـرائب[7] ، و يـتم

(1): أنظر المادة 406 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، السابق الذكر.

(2): أطلق المشرع الجزائري على عملية إرسال الجداول و الإنذارات قبل إستحقاق الضريبة: إجراءات التحصيل، في حين نجده أطلق على إجراءات المتابعة بعد إستحقاق الضريبة: الإجراءات التنفيذية، و ذلك من خلال نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3): أنظر الأمر رقم 96- 31، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 ، المتضمن قانون المالية لسنة1997، (ج ر عدد 85 بتاريخ : 31ديسمبر 1996) .

(4): أنظر المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ، السابق الذكر .

(5): أنظر المواد 145 و146 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(6) : '' Les poursuite débutent obligatoirement par la signification d'un commandement, acte préalable aux mesures d'exécution que sont la fermeture temporaire des locaux professionnels, la saisie et la vente des biens du contribuable récalcitrant'': Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2005, op.cit , p :55 .

(7) : Instruction N° : 198/1999 , op . cit , p : 05 .

تبليغه عن طريق أعوان المتابعة المؤهلين قانونا بقباضة الضرائب ، و كما يمكن تبليغه عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها [1].

– **من حيث الجهة المختصة بإصدار قرار الغلق:** يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه ، و يتم ذلك بناءا على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ، و يتمثل هذا الأخير في قابض الضرائب المختص بعملية متابعة و تحصيل الضريبة ، فبالنسبة للمدير الولائي يكون قرار الغلق بناءا على تقرير قابض الضرائب الحالي أو قابضي الضرائب على مستوى مراكز الضرائب عند إنشائها ، وأما بالنسبة لمدير كبريات المؤسسات فيكون ذلك بناءا على تقرير قابض الضرائب على مستوى هذه الهيئة.

– **من حيث تبليغ قرار الغلق:** يتم تبليغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

– **من حيث مدة الغلق:** لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق للمحلات المهنية و في جميع الأحوال مدة الست(06) أشهر.

– **من حيث المهلة القانونية لتنفيذ قرار الغلق:** نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أنه إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام إبتداءا من تاريخ التبليغ ، يقـوم المحضـر القضـائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

و يلاحظ في هذا الشأن أن المشرع الجزائري قد مكن المدين بالضريبة من إمكانية إكتتاب سجل للإستحقاقات '' un échéancier de paiement '' لدى قابض الضرائب ، شرط أن يوافق عليه هذا الأخير صراحة ، و لم يحدد شروط الدفع بالتقسيط و ترك السلطة في ذلك تقديرية بيد قابض الضرائب و يتضح ذلك من خلال أحكام المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية و التي يبدو أنها حلت محل المادة 390 من قانون الضرائب المباشرة بعد إلغائها [*].

---

(1): أنظر المادة 146 فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(*): نصت المادة 390 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبلا إلغائها، على أنه يجوز للوزير المكلف بالمالية و لمسؤولي الإدارة الجبائية المركزية و المحلية المؤهلين قانونا أن يمنحو كل مدين بناءا على طلبـه تأجيلات للتحصيل أو تقسيطات زمنية لدفع جميع الضرائب و الحقوق و الرسوم بمختلف أنواعها، على أن تكون هذه التسهيلات متماشية مع مصالح الخزينة و الإمكانات المالية لصاحب الطلب، و أجاز المشرع إجبار المستفيدين على تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمنح من أجلها تأجيل الدفع أو مهل الدفع، و في غياب هذه الضمانات يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل الأدائية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع، و لكن المشرع لم يحدد حينها نوع أو طبيعة الضمانات الواجب تقديمها لقابض الضرائب في حال طلبها من المكلف.

و كمـــا أن المشرع الجزائري لم يشترط إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية كمرحلـــة سابقـــة و وجوبية قبل إجراء الحجز و البيع ، و ترك الحرية لإدارة الضرائب لإختيار الإجراء التنفيذي المناسب لمتابعة و تحصيل الضرائب ، و قد لا يتناسب ذلك في حالات المتابعة للمكلفين الذين يستغلون محلات مهنية ، فمن الأولى أن تمارس إدارة الضرائب و في جميع الأحوال إجراء الغلق المؤقت تجاههم كوسيلة أولية للتحصيل قبل إجراء الحجز على محلاتهم المهنية .

و كما أن إقتصار المشرع على المحلات المهنية يطرح إشكالا حـــول نوعيـــة هـــذه المحـــلات أو بالأحرى أنواع الأنشطة التي يشملها هذا الإجراء ، و هل قصد المشرع بذلك أصحاب المهـــن فقط أو أن مجال إجراء الغلق المؤقت يتعدى ذلك إلى أصحاب الأنشطة التجارية الأخرى .

الفرع الثاني

الحجـــــز

يعتبر الحجز أهم إجراء تنفيذي لتحصيل الضرائب و الرسوم ، حيث يجوز لقابض الضرائب القيام بالحجز التنفيذي لأموال المكلف بالضريبة المستحقة ديونه بعد يوم من تبليغ التنبيه[1] ، و قد إعتمد المشرع الفرنسي نفس المبدأ ، حيث جاء في أحد نصوص قوانينه الضريبية المتعلقة بهذا الإجراء مايلي :

‘’…la saisie ne peut être effectivement pratiquée , au plus tôt, que le surlendemain du jour de la signification du commandement, en outre, lorsque ce délai expire normalement un samedi, un dimanche ou un jour férié au chômé, il est prolongé jusqu’au premier jour ouvrable suivant (ART C42 NCPC) ” . [2]

ومن هنا كان المشرع الفرنسي و على غرار المشرع الجزائري أكثر تشددا و صرامة في إجراء الحجز على المدين المكلف بالضريبة مقارنة بما هو ساري في قواعد القانون العام ، فالقواعد العامة في القانون الفرنسي مثلا تنص على أن لا يتم الحجز إلا بعد ثمانية أيام على الأقل من تبليغ الإخطار بالحجز[3].

و من أهم أنواع الحجز التي نصت عليها قوانين الضرائب حجز مال المدين لدى الغير، و حجز المحل التجاري.

(1): أنظر المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(2) : Jean- Pierre Casimir , op.cit , p : 443.

(3) : Ibid, p : 443

و يعتبر حجز مال المدين لدى الغير في القانون الضريبي إجراءا إستثنائيا و صارما ، و كما أنه يختلف تماما عن إجراء حجز ما للمدين لدى الغير [1] و الحجز التنفيذي على أموال المدين الموجودة عند الغير[2] في القانون العام ، حيث بإمكان قابض الضرائب و بموجب إشعار خاص[3] يعرف بالإشعار للغير الحائز'' L'avis à tiers détenteur '' حجز أموال المكلف بالضريبة لدى الغير ، و يقصد بالغير الحائز كل من المؤسسات المالية العمومية و الخاصة و كل المحاسبين العموميين لدى الإدارات و الهيئات العمومية ، و كذا الموثقين و المحضرين القضائيين و محافظي البيع ، والخبراء المحاسبين عند قيامهم بعمليات التصفية ، و كما يتوجب على هؤلاء المستأمنين على أموال المكلف بالضريبة التسديد عن المكلف من مبلغ الأموال التي بحوزتهم أو التي ستكون بين أيديهم إلى غاية إقتطاع كل الضرائب المستحقة أو جزء منها. [4]

و أما الحجوز التنفيذية الأخرى و بما فيها حجز المحل التجاري فقد إكتفى المشرع المالي من خلال قانون الإجراءات الجبائية بالنص على أحكام التنبيه السابق للحجز و كذا تحديد الأحكام الخاصة بتكاليف حراسة المحجوزات[5] ، و على أن يتم تنفيذ الحجوز على يد أعـوان المـتابعة المـؤهلين و تحت سلطة قابضي الضرائب ورقابة المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة ، و كما يمكن أن يسند تنفيذ الحجز إلى محضر قضائي بموجب تكليف من قابض الضرائب[6]، وأحال المشرع فيما يخص باقي الأحكام المتعلقة بالحجز إلى قواعد القانون العام.[7]

الفرع الثالث

البيـــــع

بعد تنفيذ إجراء الحجز على أموال المكلف بالضريبة ، تأتي مرحلة آخر إجراء تنفيذي لتحصيل الضريبة و المتمثلة في إجراء بيع المحجوزات .

و يخضع تنفيذ المتابعات عن طرق البيع للشروط التالية: [8]

(1): أنظر المادة 667 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، السابق الذكر .
(2): أنظر المادة 681 من نفس القانون .
(3): نصت المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة على أنه " ينتج الاعتراض على الأموال الصـادرة من كسب المدين ، في مجال الضرائب الامتيازية ، من الطلب المنصوص عليه في المادة 384، الذي يكتسي مبدئيا شكـل إشعار أو إنذار للغير الحائز " .
(4): أنظر المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، السابق الذكر .
(5): أنظر المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(6): أنظر المادة 145 من نفس القانون .
(7): أنظر المادة 146 من نفس القانون .
(8): أنظر المادة 146 فقرة أخيرة من نفس القانون .

– أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية: حيث يتعين على قابض الضـرائب أخذ رأي السلطة الرئاسية له و المتمثـلة في كل من مـدير المؤسسات الكبـرى أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة ، و نلاحظ أن المشرع لم يحدد طبيعة هذا الرأي من حيث مدى وجوب التقيد به من طرف قابض الضرائب ، في حين نجد التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب تنص صراحة على الترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب.(1)

– الترخيص بالبيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامـه:

بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه ، و في حالة عدم الحصول على الترخيص في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه ، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية ، حسب الحالة أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيـــع.

– و يسقط شرط الترخيص من طرف الوالي في الحالات المستعجلة و التي يتعلق الأمر فيها بمحجوزات قابلة للتلف أو تلك التي تشكل خطرا على الجوار ، حيث يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءا على ترخيص من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب ، كل حسب مجال اختصاصه (2).

– و كما نص المشرع المالي على أن تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة إما على يد أعوان المتابعات ، و إما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد (3)، و حدد شروط البيع بالتراضي من خلال الفقرة الثانية من نص المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية ، و لكنه لم يحدد الإجراءات الأخرى للبيع كتلك المتعلقة بالإعلان و الشهر و تقييم المحجوزات و المزاد العلني إلا فيما تعلق ببيع المحل التجاري ، و الذي تناول إجراءات بيعه بالتفصيل من خلال المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية و عبر ثلاث فقرات ، و بالتالي تخضع أحكام و إجراءات البيع فيما لم يرد فيه نص خاص بقوانين الضرائب إلى أحكام القانون العام .

(1) : Instruction n° : 198/1999, op. cit , p : 06 .

(2): أنظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديلها بموجب المادة 39 من القانون رقم :05-16 ، المؤرخ في:31 ديسمبر2005 ، و المتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، (ج ر عدد 85 بتاريخ 31 ديسمبر 2005) .

(3): أنظر المادة 152 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

وبعــد أن تعرضنا إلى أهم الإجراءات التنفيذية لممارسة المتابعة ، نشير إلى أن المشرع المالي تناول إجراءا آخر ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ويتمثل هذا الأخير في الرهن العقاري.

الرهن العقاري

L'hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables

بإمكان قابض الضرائب القيام بإجراء الرهن العقاري على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة لدى المحافظ العقاري على مستوى مديرية أملاك الدولة ، و ذلك بالنسبة لتحصيل جميع أنواع الضرائب و الغرامات الجبائية المسند تحصيلها إليه ، و تعفى إدارة الضرائب من حقوق تسجيل الرهون العقارية ، و يحظر على المحافظ العقاري القيام بتسجيل الأملاك العقارية ما لم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو عند الإقتضاء جدول الدفع بالتقسيط بإسم المدين.[(1)]

و بعد أن إستعرضنا ممارسة المتابعات لتحصيل الضرائب و الرسوم نتناول التظلم في مجال التحصيل الضريبي بشأن هذه المتابعات أو الاعتراض على المتابعات كما عبر عنه المشرع من خلال الفصل الثالث من الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري .

المطلب الثاني

التظلم في مادة التحصيل الضريبي

يختلف النزاع في مادة الوعاء الضريبي عن النزاع في مادة التحصيل الضريبي [(2)] ، و كنتيجة حتمية لذلك يختلف إجراء التظلم في كل من النزاعين ، و ذلك سواءا من حيث ماهيته أو مجال تطبيقه في كل واحد منهما.

و يذهب جانب من الفقه في هذا الشأن إلى القول بأن التظلم الضريبي يقتصر على التظلمات المتعلقة بالوعاء دون التحصيل ، لأن هذه التظلمات الأخيرة لا تعدو أن تكون إلا إجراءات خاصة إستحدثها المشرع الضريبي لنظر منازعات التحصيل[(3)] ، و حقيقة الأمر أن أغلب التشريعات لم تحيط التظـلم في مجال التحصيل بقــدر كبير من الشـــروط و الأحكام كما هو الحال عليه بالنسبة للتظلم

---

(1): أنظر المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بعد تعديلها بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2006 ، السابق الذكر.

(2) : Jean- Pierre Casimir, op.cit , p : 313.

(3): محمد إبراهيم خيري الوكيل، المرجع السابق الذكر ، ص : 218 .

في مجال وعاء الضريبة ، و لكنها إعتمدته في الوقت نفسه كإجراء أولي أمام الإدارة الجبائية في نزاع التحصيل ، و ذهبت إلى تقسيم التظلمات المتعلقة بالتحصيل إلى نوعين[1]:

النوع الأول : التظلمات المتعلقة بالتحصيل من حيث الشكل :

و تتناول هذه التظلمات صحة إجراءات التحصيل من حيث الشكل و إلغاء هذه الإجراءات إذا ما كانت مخالفة للشكل الذي حدده القانون ، و بصفة خاصة ما إذا كانت صادرة من السلطة المختصة و خلال المواعيد وبإتباع الأوضاع التي حددها القانون بالنسبة للتنفيذ على أموال المكلف بالضريبة .

النوع الثاني : التظلمات المتعلقة بالتحصيل من حيث الموضوع :

و لا تتناول هذه التظلمات سوى التنفيذ الجبري للإلتزام بالوفاء بالضريبة سواءا من حيث وجود هذا الإلتزام أصلا أو مقداره أو وجوب آدائه ، و تقدم من المكلف الذي تتخذ إجراءات التنفيذ الجبري في مواجهته .

و من بين التشريعات التي تبنت هذا التقسيم التشريع الفرنسي و الذي إعتبر التظلم في مجال التحصيل الضريبي عبارة عن إعتراض على شرعية شكل عقد المتابعة أو الإعتراض على وجوب التحصيل من حيث مبلغ الضريبة أو إستحقاقها أو أي سبب لا يتعلق بوعاء و حساب الضريبة.[2]

و أما المشرع الجزائري فقد تناول التظلم في مادة التحصيل من خلال المواد 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية[3] ، و ذلك تحت عنوان الإعتراض على المتابعات ، و قد نصت أحكام هذه المواد على هذا الإجراء بطريقة غامضة و متداخلة ، حيث تناولت المادة 153 موضوع الإعتراض على الحجز و ذلك في صيغة طلب إسترداد الأشياء المحجوزة ، و تقديم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية حيث تم الحجز، و في حين تناولت المادة 154 في فقرتها الثانية، الإحالة إلى أحكام المادة 153 ، و ذلك بنصها الآتي " تطبق أحكام المادة 153 أعلاه على جميع الدعاوى المتعلقة بالمتابعات في مجال الضرائب المباشرة " ، و قد إستعمل المشرع في هذه الفقرة عبارة الدعاوى ، في حين إستعمل في النص المقابل باللغة الفرنسية عبارة ’’Les réclamations ‘‘ أي ما يعني الشكاوى ، إضافة إلى إقتصار نص الفقرة على نطاق الضرائب المباشرة فقط [*].

(1): نفس المرجع ، ص :221 .

(2) : ’’… les contestations ne peuvent porter que :
1e soit sur la régularité en la forme de l’acte .
2e Soit sur l’existence de l’obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenue des paiements effectués , sur l’exigibilité de la sommes réclamée , ou sur tout autre motif ne remettant pas cause l’assiette et le calcul de l’impôt ‘‘, Jean-Pierre Casimir, op.cit, p: 481.

(3): حلت المادتين 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية محل المادتين : 397 و 398 من قانـون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

(*): قد يرجع ذلك إلى النقل الحرفي لهذه الفقرة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من القانون 01-21 ، وذلك من دون الإهتمام بتوحيد النص الإجرائي في هذه الجزئية الهامة.

و قد تدارك المشرع الكثير من التداخل و الغموض الوارد في النصوص القانونية المتعلقة بالاعتراض على المتابعات ، و ذلك بجملة من الأحكام الصادرة بموجب قانون المالية لسنة 2011[(1)] و التي عدلت و تممت الأحكام السابقة ، وذلك بتعديل النصوص القديمة ، و إضافة مواد جديدة لقانون الإجراءات الجبائية خاصة بنزاع التحصيل ، و التي سنتناول على إثرها موضوع التظلم أو الإعتراض في مجال التحصيل الضريبي ، من خلال السلطة المختصة بقبوله و مجال وجوب تقديمه ، و كذا شروط قبوله و الفصل أو البت فيه.

الفرع الأول

السلطة المختصة بقبول التظلم في مجال التحصيل الضريبي ومجال وجوب تقديمه

أولا : السلطة المختصة بقبول التظلم في مجال نزاع التحصيل الضريبي:

نصت المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى على أن يوجه التظلم أو ما عبرت عنه بالطلب في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية ، و بعد تعديل هذه المادة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011[(2)] ، أصبحت أحكامها تنص على وجوب إرسال التظلمات المتعلقة بتحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية ، بحسب الحالة إلى مدير كبريات المؤسسات أو إلى مدير الضرائب بالولاية التابع له مكان الإخضاع الضريبي .

و بالتـــالي فقد راع المشرع من خلال النص الجديد الهيكل الإداري الجـــديد لإدارة الضـــرائب ، و ذلك بإدراج مدير كبريات المؤسسات في فحوى النص الجديد[(3)] ، و لكن الإشكال قد يطرح بالنسبة لمراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب ، حين تقوم هذه الأخيرة بمهام التحصيل الضريبي بواسطة قابضي الضرائب على مستواها ، فالمشرع لم يحدد الجهة التي توجه إليها التظلمات المتعلقة بمجال التحصيل في هذه الحالة ، و ذلك على خلاف ما ورد في نزاع الوعاء حيث أناط المشرع هذه المراكز بقبول الشكاوى و الفصل فيها بإسم المدير الولائي للضرائب [(4)] ، وعلى هذا الأساس فإن المشرع قد أغفل هذه الجزئية الهامة ، و التي يجب إستدراكها قبل بداية العمل حسب الهيكل و التنظيم الإداري الجديد لإدارة الضرائب .

---

(1): قانون رقم : 10-13 ، المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 ، السابق الذكر .
(2): أنظر المادة 43 من نفس القانون.
(3): وقد يرجع ذلك لوجود قباضة ضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، حيث يقوم قابض الضرائب لهذه الأخيرة بمهام التحصيل الضريبي على مستواها، وذلك بحسب ما ورد في كل من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري لسنة 2009 ، السابقي الذكر.
(4): أنظر المادة 76 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

و بعد أن تطرقنا إلى السلطة المختصة بقبول التظلم في مجال نزاع التحصيل ، سنرى فيما يلي مجال وجوب تطبيقه أو تقديمه.

ثانيا : مجال وجوب تطبيق التظلم الإداري في مادة نزاع التحصيل الضريبي :

و سنتناول ذلك من خلال جانبين ، الأول بحسب نوع الضريبة محل النزاع ، و أما الجانب الثاني فبحسب طبيعة موضوع نزاع التحصيل في حد ذاته .

1- **من حيث نوع الضريبة محل النزاع :** ورد النص الجديد للمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديله ، في صيغة العموم، و حل محل المادة 154 من نفس القانون سابقا ، و بهذا التعديل الوارد بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011 ، تم تعميم إجراء التظلم على جميع النزاعات المتعلقة بتحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية[1] ، إلا ما أستثني منها بنص خاص.

و بما أن النصوص المتعلقة بهذا الشأن و المدرجة سابقا في كل من قانون الضــرائب المــباشرة و الرسوم المماثلة، و قانون الرسوم على رقم الأعمال و قانون الضرائب غير المباشرة قد تم إلغاؤها و تحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2002 ، فإن الأمر على خلاف ذلك بالنسبة لكل من قانون التسجيل و قانون الطابع ، حيث تنص أحكام قانون التسجيل على أن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل يسوى من قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون موضوع طعن قضائي[2]، وفيما تحيل أحكام قانون الطابع بشأن النزاع حول حقوق الطابع إلى أحكام قانون التسجيل[3] ونظرا لعدم إلغاء نصوص هذه المواد من قانوني التسجيل و الطابع ، فإن التظلم غير وجوبي أمام إدارة الضرائب فيما يتعلق بتحصيل حقوق التسجيل و الطابع ، و ذلك بإعتبار أحكام قانوني التسجيل و الطابع أحكاما خاصة بالنسبة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية ، و كما كان الأمر سابقا بالنسبة لأحكام قانون الضرائب الغير مباشرة بشأن التظلم في مادة الوعاء قبل تعديله بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2009 .[4]

2- **من حيث طبيعة موضوع نزاع التحصيل:** يبدو من خلال نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها أن وجوب الاعتراض في مجال نزاع التحصيل يقتصر على إجراء الحجز، و ذلك في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة، و يتأكد ذلك من خلال عدم وضوح نص المادة 154 من نفس القانون ، و بصـــدور قانـــون المالية لسنة 2011 ، تناولت أحكامه موضوع التـــظلم بقـــدر أكثر من

(1): تم تعديل المادة 154 بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011 ، السابق الذكر .
(2): أنظر المادةّ 355 من قانون التسجيل ، السابق الذكر.
(3): أنظر المادة 23 من قانون الطابع ، السابق الذكر.
(4): قانون رقم : 08-21 ، و المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، السابق الذكر .

التفـصيل ، وأعتبر المشرع هذه المرة التظلمات في مجال التحصيل بمثابة شكاوى في شكل إعتراضات و قسمها إلى نوعين ، حسب ما ورد في الفقرة الثـانية من نص المـادة 153 بعد التـعديل ، و التي جاء نصها كما يلي:

" ... و تكتسي هذه الشكاوي :

- إما شكل إعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة .
- و إما شكل إعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به ، أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء و بحساب الضريبة " .

و بهذا التقسيم ذهب المشرع الجزائري إلى نفس ما ذهبت إليه أغلبية التشريعات ، و على رأسها المشرع الفرنسي ، حيث يبدو النصان متطابقان تماما عند مقارنة ما جاء في كل تشريع بهذا الشأن[1].

و مـما سبق يـبدو الإختلاف واضحا بين كل من موضوع الإعتراض في نـزاع التـحصيل و موضوع الشكوى في نزاع الوعاء الضريبي ، حيث يدور موضوع الشكوى حول الأخطاء الواردة في تحديد وعاء الضريبة أو حسابها ، أو حول الإستفادة من أحكام واردة بالقانون الجبائي ، لكن التظلم في مجال التحصيل الضريبي يتعلق بإعتراض المكلف بالضريبة على شرعية شكل إجـراء المتـابعة أو الإعتراض على وجوب التحصيل أو التحصيل الجبري ، أو غير ذلك من الأسباب المتعلقة بتحصيل الضريبة و التي لا تمس بوعاء الضريبة أو حسابها، و بالتالي فإن الإعتراض على المتابعات التي يقوم بها قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو بموضوع المتابعة .[2]

أ- الاعتراض على شكل إجراء التحصيل : يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لديه ، و لكن هذا الإعتراض لا يكون مقبولا إلا إذا إقترن بوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة [3]، كتلك العيوب المتعلقة بشكل سند التحصيل وشكل التنبيه أو الإخطار الضريبي ، و كذا العيوب المرتبطة بآجال وكيفـيات تبليـغ هـذه

(1) : Jean- Pierre casimir, op.cit , p : 313 .
(2) : Waliti Zohra , communication du 28 Janvier 2002 : Journée d'information organisée par le conseil d'Etat sur le contentieux fiscal , Revue du conseil d'Etat , numéro spécial , le contentieux fiscal , 2003 , pp : 42-43 .
(3) : ''… l'oposition à l'acte de poursuite ne peut viser que la validité en la forme de l'acte attaqué '' : ibid , p : 43.

السندات و التنبيهات ، فوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة يعد شرطا أساسيا لقبول الإعتراض .

و قد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في قرارها رقم : 62575 الصادر بتاريخ 27 جانفي 1991، ببطلان إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، بإعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته و أعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم ومما ترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه و وضعت موضع التحصيل ضده .[1]

و كما جاء في قرار مجلس الدولة بخصوص الملف رقم 001987 في جلسة 2001/07/30 حول بطلان إجراءات التحصيل مايلي [2]: " حيث أن المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها ، سرية و ترسل للمعني في ظرف مغلق غير أنها بلغت للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطل ، كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينة بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب و أن مفتش ضرائب مدينة بودواو غير مختص... "

و كما يطال الإعتراض شكلية إجراء المتابعة وإجراءات الحجز ، مما يترتب عليه طلب إلغاء الحجز و إسترجاع المحجوزات ، فالمشرع و حفاظا منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة و المكلف بالضريبة و بالرغم من إجازته و تمكينه لإدارة الضرائب حجز أموال المكلف فإنه أوجب عليها إجراءات لا بد من إحترامها و إلا اعتبر تصرفها باطلا ، فقد أجازت المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين ، و لكن ضمن الشروط و الإجراءات المحددة لذلك ، و بالمقابل يمكن للمكلف المعني بإجراء الحجز أن يطلب إلغاءه إذا تبين له بأن هناك أخطاء أرتكبت أثناء تنفيذ الحجز[3] .

ب- الإعتراض على وجوب التحصيل : وهو ما تناوله المشرع الجزائري في صيغة الإعتراض على التحصيل الجبري من خلال إحتجاج المكلف على وجود الإلزام بدفع مبلغ الضريبة و إستحقاق مبلغها و غير ذلك من الأسباب التي لا تمس بوعاء الضريبة و حسابها[4]، و هو ما عبرت عنه أحكام قانون الضرائب المباشرة قبل إلغائها بالإعتراض على التحصيل القسري[5] ، و عموما فإن الأمر على خلاف الإعتراض على شرعية شكل إجراء المتابعة والذي ينصب أساسا على شكل

(1): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 38-39 .
(2): مجلة مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص ص : 65-66 .
(3): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر، ص : 40.
(4): أنظر المادة 153 مكرر ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر(محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2011) .
(5): أنظر المادة 397 قبل إلغائها ، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، السابق الذكر .

إجراء المتابعة ، فالإعتراض على وجوب التـحصيل يمس أسـاسا بالموضوع ، و يتعلق سواءا بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه ، أو وجوب الوفاء به[1] ، حيث ينصب الإعتراض حول إستحقاق دين الضريبة من عدمه كأن يتعلق الأمر بتقادم دين الضريبة [*] أو بالتسديد الكلي أو الجزئي لها .[2]

و أخيرا فإن مجمل القول فيما يخص مجال وجوب تقديم أو تطبيق التظلم الإداري من حيث طبيعة موضوع نزاع التحصيل ، يتضح في أن المشرع الجزائري قد عمم إجراء التظلم المسبق بالنسبة لجميع أنواع النزاع المتعلقة بتحصيل الضـريبة سواءا تلك المتعلقة بشرعية شـكل المتابعات أو موضوعها ، و لكن الاستثناء قد ورد فيما يتعلق بإجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية ، حيث مكن المشرع المكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت من أن يطعن في قرار الغلق المؤقت من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، و الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي[3] و قد كرس التطبيق القضائي لمجلس الدولة ذلك من خلال قراره بإلغاء قرار الغلق المؤقت لعدم شرعيته لكونه مشوب بعيب تجاوز السلطة في القضية رقم 011010 بتاريخ : 18 نوفمبر 2003[4].

و بعـد تناولنا للسلطة المختصة بقبـول التظلم في مجال التحصيل و مجـال وجوب تطبيـقه ، سنتطرق فيما يلي إلى شروط قبول الإعتراض أو التظلم و الفصل فيه.

الفرع الثاني
شروط قبول الإعتراض على المتابعات و الفصل فيه

أولا : شروط قبول الإعتراض(أو التظلم في نزاع التحصيل)

تناول المشرع شروط قبول الإعتراض في نزاع التحصيل من خلال المادة 153 مكرر[5] مـن

(1) : Waliti Zohra , op.cit , p : 43 .

(*): تنص المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي " يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات ، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية ، و هذا بالنسبة لما يأتي:
– تأسيس الضرائب و الرسوم، و تحصيلهـا ..."
و كما تنص المادة 159 فقرة 01 من نفس القانون على ما يلي:
" يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد مكلف بالضريبة طيلة أربع (04) سنوات متتالية ، إعتبـارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق ، حق المتابعة و تسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة ".

(2) : Waliti Zohra , op.cit p : 43 .

(3): أنظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(4): مجلة مجلس الدولة ، العدد 05 ، 2004 ، ص ص : 189–190.

(5): أنظر المادة 50 من قانون المالية 2011 ، السابق الذكر.

قانون الإجراءات الجبائية ، ضمن فقرتين أساسيتين تعلقت الأولى بالآجال والثانية بوسائل الإثبات ، و في حين خص المادة 154[1] ، من نفس القانون بشروط طلب إسترداد الأشياء المحجوزة.

1- **شرط الأجل** : نصت المادة 153 مكرر على أن تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل إعتراض على إجراء المتابعة تحت طائلة البطلان في أجل شهر إعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه ، و كما نصت على أن تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل إعتراض على التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان في أجل شهر إعتبارا من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة ، و في حين حدد المشرع أجل طلب إسترداد الأشياء المحجوزة ، و تحت طائلة البطلان أيضا في أجل شهر واحد إبتداءا من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز.

وبالتالي فإن المشرع وحد الآجال بالنسبة لجميع أنواع النزاع في مادة التحصيل الضريبي ، و لكن الإختلاف كان من حيث بداية سريان هذه الآجال ، فالبنسبة للإعتراضات المتعلقة بشرعية شكل إجراءات المتابعة يسري الأجل إبتداءا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج علية ، و أما في حالة الإعتراض على وجوب التحصيل فيسري الأجل من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة ، و أما إذا تعلق الأمر بطلب إسترداد الأشياء المحجوزة فيبدأ الأجل من اليوم الذي أعلم فيه صاحب الطلب بإجراء الحجز من طرف إدارة الضرائب .

2- **تدعيم الإعتراض بوسائل الإثبات** : نصت الفقرة الثانية من نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب أن تدعم الإعتراضات على المتابعات بكل وسائل الإثبات المفيدة ، و كما نصت أحكام المادة 154 من نفس القانون على أن يحرر طلب إسترداد الأشياء المحجوزة مرفقا بكل وسائل الإثبات المفيدة ، و لكن كلا المادتين لم تحدد وسائل الإثبات في هذا المجال ، و من هنا ترك المشرع المجال مفتوحا أمام المكلف المعترض لإثبات عدم شرعية شكل إجراءات المتابعة أو عدم قانونية وجوب و إستحقاق الضريبة ، و ذلك بكل الوسائل القانونية المتاحة ، لذلك يتوجب على المكلف بالضريبة التأكد و التحقق من كل الشروط الشكلية المتعلقة بإجراء المتابعة من حيث الآجال و المواعيد و التبليغات و الإختصاص ، و من الناحية الموضوعية حول وجوب التحصيل من حيث وجود الإلتزام بالتسديد من عدمه.

ثانيا : الفصل في الإعتراض

بعد تقديم المكلف لتظلمه أو إعتراضه في الآجال المحددة قانونا ، يسلم له وصل صادر عن

(1): أنظر المادة 52 من قانون المالية 2011 ، السابق الذكر (والتي عدل المشرع بموجبها المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية) .

مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة ، يثبت إستلام الإعتراض .[1]

و يبت مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضـرائب ، كـل حسب مجال إختصـاصه ، في أجل شهر واحد ابتداءا من تاريخ تقديم الإعتراض ، و يمكن للمتظلم في حالة غياب القرار في هذا الأجل أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية .[2]

و نلاحظ من خلال ما سبق حول شروط تـقديم التظلم أو الإعـتراض في نـزاع التحصـيل و الفصل فيه ، أن المشرع لم يولي هذا الإجراء في مجال منازعات التحصيل نفس القدر من الأهمية كما هو الحال بالنسبة للشكوى في مجال النزاع في مادة الوعاء الضريبي ، و قد يرجع سبب ذلـك إلى قلة المنازعات الضريبية المتعلقة بتحصيل الضريبة مقارنة بتلك المتعلقة بتحديد وربط وعاء الضريبة [3] ، فعملية التحصيل في حد ذاتها لا تعـدو أن تكون إلا عملية تنفيذ لقرارات فرض الضريبة ، و كما أن النزاع الضريبي بالمعني الحقيقي و كما يراه أغلب المختصون يثور بشأن تحديد و حساب وعاء الضريبة .

و بعد أن تناولنا موضوع التظلم في نزاع التحصيل ، تجدر الإشارة إلى أن منازعة إدارة الضرائب في تقديراتها للضريبة أو في إجراءات تحصيلها و بصفة عامة مهما كان موضوع المنـازعة ، فإن ذلك لا يوقف تسديد الضريبة ، فلقابض الضرائب مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون لإستيفاء ديون الخزينة العامة لدى المكلفين بالضريبة بدءا بتوجيه الإنذارات ، ثم الإخطارات أو التنبيهات وصولا إلى إجراءات التحصيل الجبري ، و لذلك منح المشرع بالمقابل للمكلف حق الاعتراض بالدرجة الأولى على كل هذه الإجراءات كما سبق بيان ذلك ، إلا أنه بالإضافة إلى هذه الضمانة الأصلية و الأساسية منحة الحق في تقديم طلبات تأجيل التسديد في حـالات معيـنة و وفق شروط محددة [4] ، و هو ما سنتطرق له في مطلب مستقل نظرا لأهميته .

(1): أنظر المادة 153 مكرر فقرة 3 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر (هذه المادة محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2011) .

(2): أنظر المادة 51 من قانون المالية 2011 ، السابق الذكر (والتي أحدث المشرع بموجبها المادة 153 مكرر 1 من قانـون الإجراءات الجبائية) .

(3) : ‘’ En 2008 , la direction générale des impôts (DGI) a reçu 87862 réclamations contentieuses relatives a des problèmes d’assiette, les réclamations constituant d’ailleurs 99% de la totalité des réclamations contentieuses en matière fiscale , le reliquat des réclamations concerne des demandes contentieuses établies en matière de recouvrement’’, Travaux en commission , le contentieux administratif et juridictionnel de l’impôt, Centre de Rencontres et d’Etudes des Dirigeants des administrations Fiscales- CREDF, www.Credaf.org/.../04_Dialogue_contributions_canada_2009.fd.

(4): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص: 43 .

المطلب الثالث

طلبات تأجيل التسديد Le sursis de paiement

إن الشكاية في مادة الوعاء الضريبي أو الإعتراض في نزاع التحصيل لا يوقفان تسديد المبالغ المتنازع فيها ، إلا أن أحكام قوانين المالية أجازت من خلال قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة طلب تأجيل تسديد الضريبة أو ما يعرف أحيانا بطلب إرجاء تسديد الضريبة في حالات و أوضاع محددة لكل منها شروطه الخاصة ، و من ثم ميز المشرع بين طلب تأجيل الدفع المقترن بتقديم شكوى في مادة الوعاء و بين طلب تأجيل التسديد في صيغة ما عبر عنه المشرع بإستحقاقات الدفع ، و لعل النص المقابل باللغة الفرنسية أكثر وضوحا حين إستعمل L'echancier de paiement ، و بالإضافة إلى تمييز المشرع بين طلب تأجيل الدفع أمام إدارة الضرائب ، و طلب ذلك أمام القضاء ، و لذلك سنتناول في هذا المطلب طلبات التأجيل أمام إدارة الضرائب.

الفرع الأول

طلب التأجيل المقترن بتقديم شكوى في مادة الوعـاء

أجازت أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب ، في إطار جملة من الشروط الآتي ذكرها.[1]

1- التقدم بشكاية لدى إدارة الضرائب:

يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكاية لدى الجهة المختصة بإدارة الضرائب ، ينازع من خلالها في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ، و كما يجب أن تكون شكايته ضمن الشروط المحددة في المواد 72 ، 73، 75 و 76 من قانون الإجراءات الجبائية .

2- المطالبة صراحـة بالإستفادة من إجراء تأجيل الدفـع :

حتى يتسنى للمكلف بالضريبة الإستفادة من إجراء إرجاء أو تأجيل دفع الضريبة المتنازع فيها ، يجب عليه أن يطلب في شكواه الإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية مع إبرازه بصراحة طلب إرجاء دفع حصة الضرائب التي هي موضوع نزاع .

---

(1): مرحوم محمد الحبيب ،" إرجاء دفع الضريبة "، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص: المنازعات الضـريبية ، 2003 ص ص : 49-52 .
أو/ أنظر المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

3- تقديم الضمانات :

نصت أحكام المادة 74 حين أول صدور لها بموجب المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 ، على إمكانية إستفادة المكلف بالضريبة من إجراء إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب شريطة أن يقدم ضمانات كافية لضمان تحصيل الضريبة ، غير أن المشرع لم يحـدد صراحة طبيعة و نوع هذه الضمانات .

إلا أنه يجوز أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية تـودع لدى أمـين الخزينة في حساب خاص ، أو عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة العامة[1] ، و كما أن الحكمة من تقديم هذه الضمانات تتعلق بحالة رفض شكوى المكلف حول صحة أو مقدار الضرائب المتنازع بشأنها ، و من ثم وجود ما يغطي و يضمن تحصيل هذه الضرائب بعد تأجيل تسديدها و الفصل برفض شكوى المكلف.[2]

و بصدور قانون المالية لسنة 2005 [3]، حددت المادة 38 من هذا القانون آلية وصيغة واضحة للضمان المقدم من طرف المكلف بالضريبة المعني بطلب تأجيل التسديد ، و ذلك بأن يدفع هذا الأخير مبلغا يساوي 30% من قيمة الضرائب المتنازع بشأنها لدى قابض الضرائب المختص ، و كما حصر التعديل الوارد بموجب هذه المادة الأخيرة مجال تطبيق إجراء إرجاء الدفع على المنازعات المترتبة عن عمليات مراقبة التصريحات و التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، والمحددة في المواد : 18 ، 19 ، 20 و21 من قانون الإجراءات الجبائية [4].

و كما تم تخفيض نسبة مبلغ الضمان إلى نسبة 20% من قيمة الضرائب محل النزاع بموجب التعديل الوارد بقانـون المـالية لسنة 2007 على نص المادة 74 من قانـون الإجراءات الجبـائية[5]، و بصدور قانون المالية لسنة 2009 تم تعميم إجراء تأجيل الدفع على جميع أنواع الضرائب مهما كانت الجهة أو المصلحة التي فرضتها ، و ذلك من خلال إلغاء الفقرة الأخيرة من نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية [6] ، وبمجرد صدور قانون المالية لسنة 2010 رجع المشرع

---

(1) عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 44 .

(2) :Jean- Pierre Casimir, op.cit , p : 471 .

(3): قانون رقم 04- 21 ، مؤرخ في : 29 ديسمبر 2004 ، و المتضمن قانون المالية لسنة 2005 ، (ج ر عـدد 85 بتاريخ 30 ديسمبر 2004) .

(4): أنظر المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بعد التعديل بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2005 .

(5): أنظر المادة 45 من القانون رقم : 06- 24 ، و المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر .

(6): أنظر المادة 40 من القانون رقم : 08-21 ، و المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، السابق الذكر.

عن رأيه ، و ذلك بإعادة إدراج الفقرة الأخيرة التي تم إلغاؤها بموجب أحكام قانون المـالية لسنة 2009 ، و من ثم إقتصار تطبيق إجراء تأجيل الدفع مرة أخرى على الضرائب الواردة أو المترتبة على عمليات الرقابة الجبائية فقط .

و نلاحظ في هذا الشأن أن المشرع المالي الجزائري كان متذبذبا و غير مستقر فيما يتعلق بمجال تطبيق هذا الإجراء ، و ذلك على خلاف المشرع الفرنسي مثلا و الذي كان مستقرا منذ البداية سواءا من حيث مجال التطبيق أو الشروط المتعلقة بهذا الإجراء .[1]

و أما ما يحسب لصالح المشرع الجزائري ، فهو محاولة تسهيل و تبسيط هذا الإجراء من خلال مراعاة مصلحة المكلف عبر التعديلات الواردة حول طبيعة الضمان المقدم ، فبالإضافة إلى تحديد طبيعته من خلال دفع مبلغ مالي لدى قابض الضرائب قام المشرع بتخفيض نسبة قيمة الضمان من نسبة 30% من قيمة الضرائب محل النزاع إلى مبلغ 20 % من هذه الأخيرة ، و قد جاء في هذا الصدد سعي المشرع المالي إلى تخفيض قيمة الضمان مستقبلا إلى نسبة 10% من قيمة مبلغ النزاع[2].

الفرع الثاني

طلب التأجيل في صيغة الأقساط

أجازت أحكام قانون الإجراءات الجبائية لقابض الضرائب في مجال التحصيل [3] ، أن يمنح لكل مدين بالضريبة بناءا على طلبه آجال إستحقـاقات لدفـع جمـيع الضـرائب و الرسوم و الحقوق بمختلف أنواعها ، و كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية ، شريطة أن توافق الآجال الممنوحة للتسديد بواسطة الأقساط مصالح الخزينة و الإمكانيات المالية لصاحب الطلب .

وقد أجاز المشرع لقابض الضرائب إشتراط تقديم ضمانات كافية لتغطية مبالغ الضرائب من طرف المستفيدين من آجال استحقاقات الدفع ، وكما أجاز لقابض الضرائب في حال غياب هذه الضمانات القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفـاع بها .

و ما يلاحظ في طلب التأجيل هذه المرة إرتباطه بعملية تسديد الضريبة فقط و من دون المنازعة بشرعيتها أو مقدارها أو طريقة حسابها ، أي أن المكلف راض بها و لـكنه لا يستطيع تسديـدها دفعة

(1): Jean –Pierre Casimir, op.cit , p : 466 .
(2):Recommandation issues des travaux des atteliers , Amélioration des Procédures de Gestion, la lettre de la DGI, numéro spécial , 2009, p : 12.
(3): أنظر المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

واحدة ، و كما أن طلب تأجيل التسديد يتم توجيهه إلى قابض الضرائب المختص و هو الذي يفصل بشأنه ، و ذلك على خلاف طلب التأجيل المتعلق و المقترن بالشكوى ، و الذي يتضمن طلب التأجيل لحين الفصل في الشكوى و الذي تختلف إجراءاته و شروطه عن طلب التأجيل بواسطة الأقساط .

و كما أنه في حالة طلب التأجيل المرتبط بتقديم شكوى الوعاء ، فإن قبول طلب المكلف يترتب عنه توقف قابض الضرائب عن متابعة الشاكي بخصوص تحصيل مبلغ الضريبة مؤجلة الدفع إلى غاية إتخاذ قرار إداري نهائي من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير ألولائي للضرائب بحسب الحالة [1]، و ذلك على خلاف الأمر عند قبول طلب تأجيل الدفع عن طريق الإستحقاقات ، و الذي ينشأ عنه التسديد بواسطة الأقساط ضمن إطار زمني محدد يتماشى مع مصلحة الخزينة العامة للدولة و الظروف المالية للمكلف بالضريبة .

(1): مرحوم محمد الحبيب ، المرجع السابق الذكر ، ص: 51 .

الفصل الثاني

الطعن أمام اللجان الإدارية

- ألمبحث الأول : إختصاصات اللجان الإدارية للطعن
- ألمبحث الثاني: تشكيلة اللجان الإدارية للطعن و الإجراءات أمامها و طبيعة آرائها

إن تمكين المكلفين بالضريبة من عرض نزاعاتهم على لجان إدارية متخصصة ، يرجع في الأساس إلى عدم المساواة بين المكلفين والإدارة الجبائية ، نظرا للمركز القانوني الأقوى لهذه الأخيرة، ولما يتميز به القانون الجبائي من طابع السلطة العامة وبشكل أكبر بكثير من القانون الإداري عموما ، فقد كان المشرع الفرنسي يهدف عن طريق هذه اللجان إلى التخفيف من الخاصية الإجبارية للضريبة ، حيث نظم بوجود هذه اللجان تعاونا بين الإدارة الضريبية التي تفرض الضرائب والمكلفين بآدائها [1] .

ويرى البعض أن لجان الطعن الإدارية تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية، لجأ المشرع من خلالها إلى تنظيم نوع من التعاون بين إدارة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة بهدف تقريب وجهات النظر من جهة ، ومن جهة أخرى حماية المكلفين بالضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم ، وتتحقق هذه الحماية عندما يتقدم إليها المكلف وتتدخل هذه اللجان للنظر في النزاع المطروح أمامها.[2]

وهناك من يرى أن المنازعة الضريبية تتميز بإجراءات نوعية ، يبدو أنها موجهة أساسا إلى تفادي كثرة النزاعات القضائية ، وعلى رأس هذه الإجراءات النوعية التظلم المسبق ، والتظلم أمام اللجان الإدارية المختصة . [3]

ويرى الأستاذ نويري عبد العزيز أن إنشاء هذه اللجان في الجزائر قد جاء للحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بدفع الضريبة وإدارة الضرائب أو لإيجاد الحلول المناسبة عند عدم إتفاق المكلف مع إدارة الضرائب.[4]

وقد تناولت أغلب التشريعات الضريبية في العالم أنواعا مختلفة من اللجان الإدارية للطعن في المجال الجبائي ، وحذى المشرع المالي الجزائري حذو هذه التشريعات بنصه على أنواع متعددة من اللجان الإدارية على مستوى نصوصه الجبائية ، وكما مال أو شابه في ذلك إلى حد ما ما تناوله المشرع الفرنسي في هذا الشأن ، سواءا من حيث تسمية اللجان أو إختصاصاتها وأحيانا تشكيلاتها إلى حد معين ، فنجد أن التشريع الفرنسي تناول الأنواع التالية من اللجان الإدارية : [5]

- لجان البلديات للضرائب المباشرة

---

(1): Daniel Giltad , Juris Classeur Fiscal , Fascicule Fiscale Impots Direct, Traité N°10, édition téchnique 1991, Paris , p : 2.

(2) : حسين فريجة : إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص : 30 .

(3) :أحمد محيو: المنازعات الإدارية (ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد) ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992 ص: 147 .

(4) :عبد العزيز نويري: " المنازعة الإدارية في الجزائر ، تطورها وخصائصها" ، مجلة مجلس الدولة ، مجلس الدولة الجزائر ، 2006 ، العدد 8 ، ص ص:74-75 .

(5): Voir les articles: 1650,1651,1651 H,1652,1653 A et 1653C ,CGI , http//www.cgi.fr/

- لجان المحافظات للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال
- اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال
- اللجنة المركزية للضرائب المباشرة
- لجان المصالحة على مستوى المحافظات
- لجنة التعسف في القانون الجبائي

وأما التشريع المالي الجزائري موضوع الدراسة ، فنجده تناول مجموعة مختلفة من لجان الطعن في المجال الضريبي ، تمثلت هذه الأخيرة فيما يأتي :

- لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.
- لجان التوفيق (في مادة حقوق التسجيل).
- لجان الطعن الولائي (أو لجان إلتماس العفو).

وقد توزعت وتتابعت أحكام هذه اللجان المختلفة عبر مجموعة هامة من قوانين المالية المتواترة والمتلاحقة ، وكما إختلفت وتباينت هذه اللجان من حيث المهام المنوطة بها والمسندة إليها ، وكذا من حيث تشكيله كل منها وإجراءات الطعن أمامها وسير أعمالها والفصل في الطعون المطروحة أمامها.

ومما سبق ذكره سنتناول في هذا الفصل إختصاصات هذه اللجان وتأليفها أو تشكيلها ، وكذا الإجراءات المتبعة أمامها ، و الطبيعة القانونية للآراء الصادرة عنها ، مراهنين على أن دور هذه اللجان يتوقف على مجال إختصاصها وتكوينها ومدى مرونة وفعالية الإجراءات التي تحكمها ، وكذا مدى فعالية ما يصدر عنها من آراء أو قرارات ، وسيكون ذلك عبر مبحثين .

المبحث الأول

إختصاصات اللجان الإدارية للطعن

سنعرض في هذا المبحث إختصاصات مختلف لجان الطعن الإدارية في المجال الضريبي بحسب ما ورد في التشريع المالي الجزائري ، وذلك عبر مطلبين ، الأول حول إختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ، والثاني حول إختصاصات كل من لجان التوفيق ولجان الطعن الولائي ، وقد إعتمدنا هذا التقسيم لكون النوع الأول من اللجان ، عبارة عن لجان طعن خارج الإدارة الجبائية ، في حين أن النوع الثاني من اللجان يتواجد على مستوى هذه الأخيرة .

المطلب الأول

إختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة:

تجلى الإختصاص العام لهذا النوع من اللجان الإدارية حين أول إنشاء لها بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969 [1]، والتي من أبرز ما جاء في فحواها ، أنه تحدث لجان للطعن يمكن للمشتكين أن يتوجهوا إليها للحصول إما على تصحيح الأخطاء التي قد ترتكب أثناء تأسيس أو حساب الضريبة وإما الحصول على حق يخوله لهم القانون أو الأنظمة ، ولا يمكن اللجوء إلى هذه اللجان بعد تقييد الدعوى لدى المحاكم القضائية .

ويتضح من خلال ما ورد بهذه المادة أن مجال الطعن أمام هذه اللجان يقتصر على مرحلة تأسيس الضريبة ، أي أنه يرتبط بمرحلة ربط الضريبة وحسابها ، أو بالأحرى على مادة الوعاء الضريبي ، وكما تجدر الإشارة إلى أن نص المادة 23 مكرر جاء بالأساس بغرض تتميم نص المادة 337-1 من قانون الضرائب المباشرة ، مما يعني أن مجال إختصاص هذه اللجان ينصب حول الضرائب المباشرة فقط .

ولكن المشرع ومن خلال المادة 23 مكرر 2 من نفس القانون السابق الذكر، أحال صراحة إلى التنظيم فيما يتعلق بعملية تحديد تأليف وتنظيم وإختصاصات وكيفيات تسيير اللجان المشار إليها في المادة 23 مكرر، وفي شهر أكتوبر من سنة 1969، صدرت القرارات التنظيمية ، وتضمنت هذه الأخيرة تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها ، وقد ورد في كل هذه القرارات أن هذه اللجان تبدي رأيها فيما يتعلق بالطلبات الرامية إما إلى تصليح أخطاء صادرة في تحديد أساس

---

(1) : أنظر الأمر رقم 68-654 ، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1968 المتضمن لقانون المالية لسنة 1969، (ج ر عدد 106، بتاريخ 31 ديسمبر 1968).

الضريبة أو في حساب الضريبة نفسها ، وإما إلى الإنتفاع بحق حاصل بموجب حكم قانوني أو نظامي ونصت صراحة على أن تتعلق هذه الطلبات بجداول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[1]

وبصدور القرارات المؤرخة في 02 مارس سنة 1970، والمتضمنة تعديل وتتميم أحكام القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969، والمتعلقة بتأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها ، نصت هذه الأخيرة على أن تؤهل هذه اللجان أيضا لإصدار رأي بشأن الطلبات التابعة للإختصاص الولائي والرامية إلى الحصول من السلطة الإدارية على تخفيض أو تخفيف الضرائب المقررة قانونا [2]، ومن هنا أضاف المشرع إختصاص إبداء الرأي في طلبات وإلتماسات العفو إلى هذا النوع من اللجان الإدارية للطعن .

إلا أنه وبصدور الأمر رقم 76-101 لسنة 1976، والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، نص المشرع من خلال مواد هذا القانون ، على أن تنشأ لدى كل مجلس شعبي بلدي لجنة للطعن للضرائب المباشرة ولدى كل مجلس شعبي ولائي لجنة للضرائب المباشرة ، ولدى وزارة المالية لجنة مركزية للطعن للضرائب المباشرة ، وتقدم وتبدي هذه اللجان رأيها فيما يخص الطلبات الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة وإما الإستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي [3]، ويلاحظ هذه المرة أن المشرع إقتصر على الضرائب المباشرة دون الرسوم المماثلة ، كما أنه أعفى هذه اللجان من إبداء رأيها حول طعون وطلبات العفو الولائي ، وأفرد لهذا النوع من الطعون فصلا خاصا به تحت عنوان الطعن الولائي [4] (Le Recours Gracieux).

وبصدور قانون المالية لسنة 1991 أضاف المشرع الرسوم المماثلة إلى إختصاص هذه اللجان، ونصت مواد هذا القانون الأخير على وجوب أن تخص طلبات الطعون أمام هذه اللجان جداول أسعار الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة [5]، وبقي الأمر كذلك حتى صدور قانون المالية لسنة 1998، والذي أدخل المشرع بموجبه عدة تعديلات بشأن هذه اللجان ، من أبرزها تمديد إختصاصاتها إلى مجال الرسم على القيمة المضافة ، إضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .[6]

---

[1] : أنظر المادة 3 من القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969 المتضمنة تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها ، (ج ر عدد 2 بتاريخ 06 جانفي 1970).

[2] : أنظر المواد 3 و 4 من القرارات المؤرخة في 2 مارس 1970 المتضمنة تعديل وتتميم القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969 المتضمنة تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، (ج ر عدد 31 بتاريخ 03 أكتوبر 1970).

[3] : أنظر المواد 359 ، 360 ، 361 من الأمر 76-101 ، السابق الذكر.

[4] : أنظر المواد 404 ، 405 من الأمر 76-101 ، السابق الذكر.

[5] : أنظر المواد 300 ، 301 ، 302 من القانون 36/90 ، السابق الذكر.

[6] : أنظر المواد: 17 ، 18 ، 19 من القانون رقم 97-02 ، المؤرخ في 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998 (ج ر عدد 89 بتاريخ 1997/12/31).

وقد إستمر الأمر كذلك حين صدور قانون الإجراءات الجبائية لأول مرة ضمن قانون المالية لسنة 2002 ، حيث أحالت المادة 120 من هذا الأخير إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [1] ليستمر العمل بأحكام هذا الأخير، وعند صدور قانون المالية لسنة 2007 ، أدرج المشرع جميع الأحكام المتعلقة بهذا النوع من اللجان ضمن قانون الإجراءات الجبائية ، ومن بينها ما تعلق بإختصاص هذه اللجان [2]، وكما تم إلغاء المواد المتعلقة بهذا النوع من اللجان من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [3].

ومما سبق نجد أن المشرع الجزائري قد حذى تقريبا حذو نظيره الفرنسي من حيث نوع الضرائب المطعون فيها أمام هذا النوع من اللجان ، إلا أن إختصاص هذه اللجان عند هذا الأخير إمتد إلى مجال الرسوم على رقم الأعمال بالإضافة إلى إشراكها في تحديد وربط أنواع معينة من الضرائب كتلك الخاضعة والمرتبطة بعمليات التقدير الجزافي . [4]

وبالرجوع إلى مجال إختصاص هذه اللجان في التشريع الجزائري ، نجد أن الأمر مرهون بجملة من العناصر على رأسها:

– طبيعة الضريبة محل الطعن: فمن المحتوم أن تكون هذه الأخيرة متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسم على القيمة المضافة ، وما خالف ذلك خرج عن مجال إختصاص هذا النوع من اللجان ، فهي بالتالي غير مشمولة بالطعون المرتبطة بالضرائب غير المباشرة ، والرسوم على أرقام الأعمال وحقوق التسجيل والطابع بالرغم من إعتبار بعض من هذه الأخيرة من الضرائب المباشرة ، وبالرغم أن الإحالة السابقة من قانون الإجراءات الجبائية إلى قانون الضرائب والرسوم المماثلة كانت تحمل معنا عاما.

وبالإضافة إلى إرتباط مجال الإختصاص بطبيعة الضرائب أو الضريبة محل الطعن ، فإن الأمر مرتبط كذلك أيضا بموضوع الطعن ومبلغ الضريبة محل الطعن وكذا الجهة أو الهيئة القائمة بتسيير الملف الجبائي للمكلف .[5]

---

(1) : نصت المادة 120 من قانون المالية لسنة 2002 على ما يلي : "يحق للمشتكين أن يلجأوا إلى لجان الطعن المنصوص عليها في المواد 300 ، 301 ، 302 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للحصول إما إلى استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي " .

(2) : أنظر المادة 49 ، من القانون رقم 24/06 ، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر.

(3) : أنظر المادة 23 ، من نفس القانون ./ وقد ورد نص هذه المادة كما يلي :

" تلغى أحكام المواد 300 و 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " .

(4): Roland Torrel, contentieux fiscal, les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence , MAXIMA, Paris, p :51.

(5) : « le domaine de compétence des commissions de recours des impôts directs et TVA se défini en tenant compte des 04 critères ci -après: …/…

فأما عن موضوع الطعن : فقد أجمعت جميع النصوص المتلاحقة والمعدلة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تبدي هذه اللجان آراءها بخصوص الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة وحسابها ، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي [1]، وقد جرى الأمر نفسه بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية حين صدوره [2].

وبالتالي فإن الطعون المقدمة أمام هذه اللجان تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في مادة وعاء الضريبة ، والتي قامت الإدارة الضريبية بإرتكابها أثناء عملية تقدير الضريبة من خلال حسابها وربطها أو تحديدها ، ولا علاقة لهذه اللجان بكل ما يخص تحصيل الضريبة [3]، فلم يمكن المشرع المكلف المتظلم في مجال تحصيل الضريبة من اللجوء إلى اللجان الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وكما يمكن أن يتعلق موضوع الطعن في الإستفادة من كل حق ناتج عن تطبيق حكم تشريعي أو تنظيمي [4] ، كتلك الحقوق والمزايا الجبائية المتعلقة بفئة معينة من المجتمع ، كأنشطة تشغيل الشباب وكذا الاستثمارات ذات الأولوية النوعية أو المكانية ، أو تلك المتعلقة بالبرامج الوطنية الإجتماعية كالسكن الاجتماعي و مكافحة البطالة .

ونلاحظ في هذا الشأن أن المشرع المالي الجزائري إستعمل عبارة الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ، وتبدو هذه العبارة واسعة المعنى والمضمون ، وقد تتعدى بذلك مجال مادة الوعاء الضريبي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ، وكما أنه يمكن إعتبار مجمل قوانين الضرائب ضمن مضمار الأحكام التشريعية والتنظيمية ، بما في ذلك قوانين الضرائب غير المباشرة والتسجيل والطابع والرسوم على أرقام الأعمال ، بالإضافة إلى إشتمال المعنى على المواد والنصوص المتعلقة بوعاء الضريبة وتحصيلها.

وأما بخصوص مبلغ الضريبة محل الطعن: فقد إعتمد المشرع المعيار المالي هذه المرة لتحديد إختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ، حيث

- L'objet des recours.
- La nature des impôts contestés.
- Les seuils de compétence lies aux montants contestés
- La catégorisation des contribuables para port à la structure fiscale d'appartenance »: I.G.P.C, 2010, op.cit , p : 37.

[1] : أنظر المواد: 300 ، 301 ، 302 (قبل إلغائها) ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم السابق الذكر .

[2] : أنظر المادة: 120-1 ، من القانون رقم 01-21 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، السابق الذكر .

[3] : أنظر المواد: 153 مكرر 1 و 154 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

[4]: I.G.P.C, 2010, op.cit , p : 37 .

يتوزع الإختصاص فيما بين هذه اللجان بحسب مبلغ الضريبة المطعون فيه ، وبالتالي يستوجب الأمر مراعاة حدود المجال المالي المخصص لكل لجنة ، والذي حدده المشرع من خلال قـانون الضـرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابقا ، أو ضمن نصوص قانون الإجراءات الجبائية الحالي .

وتجدر الإشارة أن أغلب التشريعات الضريبية المتبنية لهذا النوع من اللجان قد إعتمدت هـذا المعيار الأخير كأحد معايير إختصاص هذه اللجان ، وعلـى رأس هـذه التشـريعات ، التشـريع الفـرنسي ، وحذى حذوه المشرع الجزائري .

وكما إعتمد المشرع الجزائري بالإضافة إلى المعيـار الموضوعي المتعلق بموضوع الطعـن والمعيار المالي المرتبط بالحدود المالية لمجال الطعن ، معيارا عضويا تمثل في :

– الجهة أو الهيئة الإدارية القائمة أو المختصة بتسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة: حيث أن إعادة تنظيم وهيكلة المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب ، أو ما يمكن تسميتها بالمصـالح الجبائية الغير الممركزة للمديرية العامة للضرائب ، قد أسفرت عن إحداث هيئات جديدة تختص بتسيير ومتابعة ملفات المكلفين بالضريبة ، وذلك بالنظر إلى نوع النظام الضـريبي الخاضـع لـه المكلـف بالضريبة ، وكذا رقم الأعمال المحقق ، وطبيعة النشاط ، بحيث تتوزع على أساس هـذه المعطيـات ملفات المكلفين بالضريبة فيما بين مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ومديريـة كبريـات المؤسسات ، بحسب الإختصاص المنوط بكل هيئة من هذه الهيئات [(1)].

وبالإعتماد على المعايير السابقة الذكر، يتحدد إختصاص لجان الطعن للضـرائب المباشـرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ، والتي نظمها المشرع المالي عبر ثلاثة أنواع متمثلـة في ما يلي [(2)] :

- لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة .
- لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .
- اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

وسنرى فيما يلي إختصاص كل من هذه اللجان :

[(1)] : أنظر ص ص: 38–40 ، من البحث موضوع الدراسة .
[(2)] : أنظر المادة 81– مكرر، 1، 2 و 3 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

الفرع الأول

إختصـــاص لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة :

قبل التطرق إلى إختصاص هذه اللجنة ، نشيــر إلى أن أول إنشــاء لــها كان على مســتوى البلدية [*] ، وذلك إلى غــاية صدور قانون المالية لسنة 1994، والذي أعاد إحداثها علــى مســتوى الدائرة [1]، وقد نص التعديل الوارد بهذا القانون على أن تحدث على مستوى كل دائرة لجنة طعن في الضرائب المباشرة.

ولا يبدو أو يتضح مبرر المشرع المالي الجزائري واضحا ومفهوما في إعادة إحــداث هــذه اللجان على مستوى الدوائر ، وما الحكمة من عدم وجودها على مستوى المجالس الشعبية البلدية كمــا كان الأمر في السابق ، وخاصة أن المشرع قد إنفرد نوعا ما في هذا الأمر، ولم يحذو هذه المرة حذو المشرع الفرنسي ، والذي أبقى هذه اللجان على مستوى البلديات .

وكما أنه قد يكون من الأفضل وجود هذه اللجان على مستوى المجالس الشعبية البلدية ، نظرا للطبيعة القانونية والسياسية لهذه الأخيرة ، والتي تجعل لجان الطعن أكثر إستقلالية وحيادا في إتخــاذ وصنع قراراتها.

وأما فيما يتعلق بإختصاص لجنة الدائرة ، فتختص هذه الأخيرة بالنظر في طعــون المكلفــين الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم ، أو الذين لم يصدر بشأن شكاويهم أي رد ، وذلك في ظل إحترام شروط وإجراءات تقديم هذه الطعون[2].

وتبدي هذه اللجنة رأيها فيما يأتي [3] :

- الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلــة التــي تقــل عــن 2000.000 دينار جزائري أو تساويها وكذلك مبالغ الرسم على القيمة المضافة المفروضة

---

[*] : نصت الفقرة الأخيرة من المادة 23 مكرر من الأمر 68 – 654، السابق الذكر على ما يلي : " وتنصب هذه اللجان على المستوى البلدي والعمالي والجهوي والمركزي" وجاء فيما بعد ضمن المادة الأولى من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر سنة 1969 السابق الذكر، ما يلي: " توضع لجنة الطعن الخاصة بالضرائب، والمحددة بموجب أحكام المادة 23 مكرر، من الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1968 والمتضمن قانون المالية لسنة 1969 على مستوى كل البلديات، لدى كل مجلس شعبي بلدي ... "
وكما نصت المادة 359 من الأمر رقم 76-101، السابق الذكر، على أنه " تنشأ لدى كل مجلس شعبي بلدي، لجنة للطعن للضرائب المباشرة... " .
وقد إستمر الوضع على هذا الشكل بموجب قانوني المالية لسنتي 1991 و 1992 واللذين إشتملا على تعديلات بشأن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[1] : أنظر المادة 90 من المرسوم التشريعي رقم 18/93 ، المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1994 ، (ج ر عدد: 88 بتاريخ 30 ديسمبر 1993).

[2] : عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص: 56 .

[3] : أنظر المادة 81 مكرر 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

التي تقل عن 2.000.000 دينار جزائري أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي [1].

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لإختصاص المراكز الجوارية للضرائب .

ونلاحظ أن المشرع قد حصر إختصاص هذه اللجنة في بداية الأمر ضمن مجال مالي محدد ، وأما فيما يخص المكلفين التابعين لإختصاص المراكز الجوارية للضرائب ، فقد جعل المجال مفتوحا لجميع الطلبات مهما كان مبلغها من دون التقيد بأي مجال مالي محدد ، وكأن المشرع قد قصد في الحالة الأولى والتي حدد فيها المجال المالي لإختصاص اللجنة جميع الطلبات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة المفروضة من أي جهة من جهات الإدارة الضريبية (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب) وخاصة أنه ذكر في فحوى النص عبارة "... مبالغ الضرائب التي أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي..." ولفظ الإدارة هنا يفيد العموم.

وكما أنه لم يحدد في الحالة الثانية نوعية الطلبات الخاصة بالمكلفين التابعين للمراكز الجوارية للضرائب ، على عكس الحال بالنسبة للحالة الأولى حين ربط هذه الطلبات وخصها بمبالغ الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

ونلاحظ أيضا أن المشرع قد قلص من دور لجنة الدائرة عما كان عليه الحال سابقا ، حيث كانت هذه الأخيرة بموجب القرار الصادر بتاريخ 02 مارس 1970 مؤهلة أيضا لإصدار رأيها بشأن الطلبات التابعة للإختصاص الولائي والرامية إلى الحصول من السلطة الإدارية على تخفيض أو تخفيف الضرائب المقررة قانونا[2].

الفرع الثاني

إختصاص لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة:

نشير في البداية أن أول إنشاء لهذه اللجان كان على مستوى المجالس الشعبية الولائية ، قبل أن يتحول الأمر فيما بعد إلى إنشائها على مستوى الولاية . [*]

---

[1] : شهد السقف المالي لإختصاص اللجان عدة تغيرات من خلال قوانين المالية لسنوات 1991 ، 1998 ، 2007 وقد تم رفعه إلى المبلغ المذكور أعلاه بالنسبة للجنة الدائرة ، بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2009 .

[2] : أنظر المادة 4 من القرار المؤرخ في 02 مارس سنة 1970 ، السابق الذكر.

[*] : حيث ورد في فحوى القرار الصادر عن وزير المالية والتخطيط المؤرخ في 06 أكتوبر 1995 السابق الذكر، أن توضع لجان خاصة بالضرائب لدى كل مجلس شعبي ولائي، وكما نصت المادة 360 من الأمر 76-101، السابق الذكر، على أن " تنشأ لدى كل مجلس شعبي للولاية، لجنة للطعن للضرائب المباشرة "

وإستمر الوضع على حاله بصدور قانون المالية لسنة 1991 وكذلك الأمر عند صدور قانون المالية لسنة 1992.

وعند صدور قانون المالية لسنة 1998، تممت وعدلت المادة 18 من هذا الأخير، المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ونصت هذه الأخيرة على أن تؤسس لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، وبقي الأمر نفسه حين صدور قانون الإجراءات الجبائية .

وأما عن إختصاص هذا النوع من اللجان ، فلا يختلف موضوع إختصاص لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة عن موضوع إختصاص لجنة الدائرة ، حيث تنظر كلاهما في الطعون الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الإستفادة من حق ناجم عن تدبير تشريعي أو تنظيمي ، إلا أن لجنة الطعن بالولاية تبدي رأيها حول ما يأتي: [1]

- الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تفوق 2.000.000 دينار جزائري وتقل أو تساوي 20.000.000 دينار جزائري ، وكذا حول الرسوم على القيمة المضافة المفروضة التي تفوق 2.000.000 دينار جزائري وتقل أو تساوي 20.000.000 دينار جزائري ، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي. [2]
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لإختصاص مراكز الضرائب.

ونلاحظ من خلال المجال المالي لإختصاص لجنة الولاية للطعن ، أنه قد يطرح الأشكال في توزيع الإختصاص بين هذه الأخيرة ولجنة الدائرة ، وذلك إذا ما تعلق الأمر بطعون المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والذين لا تتجاوز أو تساوي مبالغ طعونهم 2.000.000 دينار جزائري ، فإعمالا لنص المادة 81 مكرر -1 من قانون الإجراءات الجبائية ، تكون هذه الطعون من إختصاص لجنة الدائرة ، وبتطبيق نص المادة 81 مكرر-2 ، تكون هذه الطعون من إختصاص لجنة الولاية.

كما نلاحظ أن المشرع الجزائري قد قلص أيضا من مجال إختصاص لجان الطعن على مستوى الولايات ، حيث كانت هذه الأخيرة عند أول إنشاء لها تختص أيضا بـ :

- الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة البلدية للطعون في الضرائب المباشرة .[3]
- وتؤهل لجنة الولاية أيضا لإصدار رأي بشأن الطلبات التابعة للإختصاص الولائي ، والرامية إلى الحصول من السلطة الإدارية على تخفيض أو تخفيف الضرائب المقررة قانونا .[4]
- وكما كانت لجنة الولاية مختصة بتحديد الربح ورقم الأعمال بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الإداري ، وذلك في حالة إختلافهم مع إدارة الضرائب حول أرقام أعمالهم وأرباحهم

---

(1) : أنظر المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر (والمحدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007).

(2) : وصل السقف المالي لإختصاص لجنة الولاية هذا الحد بموجب التعديل الوارد بأحكام قانون المالية لسنة 2009 .

(3) : أنظر المادة 3 من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، السابق الذكر ، أو أنظر المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعد تعديله بموجب قانون المالية لسنة 1991 (ج رعدد 57 ، بتاريخ 1990 /12/31) أو/ أنظر المادة 18 فقرة 2 من القانون رقم 97-02 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1998 .

(4) : أنظر المادة 3 من القرار المؤرخ في 2 مارس سنة 1970 ، السابق الذكر.

السنوية ، وكما كانت الإدارة الضريبية ملزمة بإحالة النزاع على اللجنة في هذه الأحوال [1] وهذا ما ذهبت إليه وأكدته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا سابقا في أحد قراراتها [2]، حيث من أبرز ما جاء في فحوى هذا القرار، أن رفض المكلف التقدير المبلغ له من إدارة الضرائب، وكذا رفض مصالح الضرائب للتصريح المقدم من المكلف ، يجعل من لجنة الضرائب المباشرة على مستوى الولاية هي صاحبة الإختصاص في تقدير قيمة مبلغ رقم الأعمال والضريبة محل النزاع.

وكما ألزم مضمون القرار إدارة الضرائب بعرض النزاع على لجنة الطعون للضرائب بالولاية في حال عدم التوصل إلى إتفاق مع المكلف.

وكما أنه بمقارنة إختصاص لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة مع إختصاص لجنة المحافظة للضرائب المباشرة في فرنسا ، نجد المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي تحدد مجال تدخل هذه اللجنة في الحالات التالية : [3]

- حساب مبلغ الأرباح الصناعية والتجارية ، والأرباح غير التجارية والأرباح الفلاحية.
- أرقام الأعمال المحددة حسب النظام الحقيقي .
- تحديد قيمة عناصر المحل التجاري ، وكذا الفوائد والأسهم والحصص في الشركات العقارية كقاعدة لحساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة .
- تحديد نوع الإقتطاعات المحسومة أو التي يمكن خصمها من الأرباح الصناعية والتجارية .
- كما يمكنها التدخل أيضا في حالات تحديد النظام الجزافي بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية ، وكذا للضريبة على الأرباح الغير تجارية.
- وكما تعد لجنة المحافظة جهة إستئناف للقرارات الصادرة عن اللجنة البلدية في مادة الضرائب المحلية تبعا للمواد 1496 و 1510 من القانون العام للضرائب.[4]

وبالتالي فإن إختصاص هذه اللجنة طبقا للتشريع الفرنسي لا يتوقف على وجود النزاع حول الضرائب المفروضة من طرف مصالح الضرائب ، بل يمتد مجال إختصاص اللجنة إلى حد التدخل أثناء تقدير الضريبة إذا ما تعلق الأمر بالمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ، وذلك في حال عدم رضا المكلفين بإقتراحات إدارة الضرائب ، وعدم قبول هذه الأخيرة لتصريحاتهم المتعلقة بأرقام

---

(1) : أنظر المادة 459 من القانون رقم 85-09، المؤرخ في 26 ديسمبر 1985 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 1986 (ج ر عدد 56 ، بتاريخ 29 ديسمبر 1985) .

(2) : أنظر قرار المحكمة العليا بتاريخ 1994/10/23، المجلة القضائية عدد 2، 1995، ص 149، (ملف رقم: 94453 قضية : ل – ر ، ضد : المفتش القسمي للضرائب) .

(3) : Roland Torrel , op.cit , pp : 51-52 .

(4) : Ibid , p : 52 .

أعمالهم ، فإنه يمكن لإدارة الضرائب إحالة الأمر إلى لجنة المحافظة ، وبالتالي فإن تدخل لجنة المحافظة للضرائب المباشرة يكون قبل تقديم الشكاية إلى إدارة الضرائب ، وهذا ما يبرز دور هذه اللجنة قبل بداية النزاع بين المكلف ومصلحة الضرائب ، وفي حال لم تتوصل اللجنة إلى الحل المناسب ، أو لم يلقى التقدير الذي وضعته رضا المكلف ، فبإمكان هذا الأخير تقديم شكواه النزاعية أمام الإدارة الجبائية.(1)

وعموما فإن إختصاص لجنة المحافظة في التشريع الفرنسي يقتصر على فحص المسائل المرتبطة بالوقائع (2)، ولا يكون الأمر خلاف ذلك إلا في حالة الضرائب المتعلقة بالنظام الجزافي بالنسبة لأصحاب الأنشطة التجارية والصناعية وكذا الأنشطة ذات الطابع غير التجاري ، كأصحاب المهن الحرة .

ومما سبق نجد أن المشرع الفرنسي قد أعطى إختصاصات أوسع لهذا النوع من اللجان ، وذلك بجعلها جهات إستئناف للقرارات الصادرة عن اللجان البلدية، بالإضافة إلى إشراكها مع إدارة الضرائب في عملية إعداد التقديرات الجزافية.

الفرع الثالث

إختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة

إن موضوع إختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة مماثل لموضوع إختصاص لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ، وكذا لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، وبالتالي فإن هذه اللجنة تنظر أيضا في الطعون الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها ، وإما الإستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

أما الإختلاف فيتمثل في أن هذه اللجنة المركزية تبدي رأيها حول ما يأتي : (3)

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي . (4)

---

(1) : Jaques Grollaude et Philipe Marchessou , Droit fiscal général , DALLOZ , 1997 , 2 eme édition , p : 48 .

(2) : " De manière générale la commission n'est pas compétente pour les problèmes de droit et ne devrait connaître que les problèmes de fait…" : Roland Torrel , op.cit , p : 52 .

(3) : أنظر المادة 81 مكرر-3 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر(والمعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2009) .

(4) : أنظر المادة 173 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

- القضايا التي يفوق مبلغها الكامل من الحقوق والغرامات والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة 20.000.000 دينار جزائري والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي . (*)

وبمقارنة أو مطابقة مجال إختصاص اللجنة المركزية للطعن مع مجال إختصاص لجنة الولاية للطعن نلاحظ أن الطعون التي تزيد مبالغها عن 2 مليون دينار جزائري وتقل أو تساوي 20 مليون دينار جزائري ، والتي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى ، والتي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي ، تكون من إختصاص كلا اللجنتين وذلك بحسب ما نصت عليه المادة 81 مكرر في فقرتيها 2 و 3.

وكذلك الأمر عند مقارنة مجال إختصاص اللجنة المركزية للطعن مع مجال إختصاص لجنة الدائرة للطعن ، فإن الطعون التي تقل عن 2 مليون دينار جزائري أو تساويها والتي يقدمها المكلفون التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى ، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي ، تكون من إختصاص لجنة الدائرة واللجنة المركزية في آن واحد ، وذلك بحسب ما نصت عليه المادة 81 مكرر في فقرتيها 1 و 3 .

وقد نتج هذا التداخل والازدواج في مجال إختصاص اللجان الإدارية للطعن برأينا ، نظرا للأسباب التالية :

- الصيغ العامة التي إستعملها المشرع المالي ضمن فقرات المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث ورد في الفقرة 3 من نص المادة والمتضمنة إختصاص اللجنة المركزية ما يلي :

" الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى..." ، حيث لم يضع المشرع أو يقرر مجالا ماليا محددا لهذه الطلبات ، كما أن الأمر كذلك إذا توسعنا في التحليل يتعلق بعدم تحديديه لنوع وماهية الضرائب المعنية بهذا الإجراء.

- وأما بالنسبة للفقرة 2 من نص المادة 81 مكرر والمتضمنة إختصاص لجنة الولاية للطعن ، فقد ورد بها ما يلي :

" الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة...، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي "

وقد إستعمل المشرع في هذه الفقرة مصطلح "الإدارة" أي بمعنى جميع هيئات إدارة الضرائب المختصة بفرض الضريبة ، بما في ذلك المراكز الجوارية للضرائب ، ومراكز الضرائب ، ومديرية

(*) : تم رفع السقف المالي لإختصاص اللجنة المركزية للحد المذكور أعلاه ، بموجب أحكام المادة 43 من القانون رقم 08-21 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 .

كبريات المؤسسات ، وهو نفس المصطلح الوارد ضمن الفقرة الأولى من نص المادة 81 مكرر، والتي تحدد مجال إختصاص لجنة الدائرة للطعن.

وبالتالي فإنه من خلال هذه الصيغ القانونية المستعملة يتجلى تداخل وإزدواج الإختصاص بين هذا النوع من اللجان ، وخاصة أن المعيار المالي الذي إعتمده المشرع المالي الجزائري مبني على أساس مبلغ الضرائب والرسوم موضوع الطعن ، وليس مبني على أساس رقم أعمال المكلفين بالضريبة ، مع العلم أنه بإمكان مصالح الضرائب (مراكز جوارية للضرائب أو مراكز ضرائب أو مديرية كبريات المؤسسات) فرض جميع أنواع الضرائب من دون التقيد بالمجالات المالية المحددة للجان الإدارية للطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

ولعل السبب الجوهري لهذا التداخل في مجال الإختصاص ، يرجع إلى عدم إعتماد المشرع المالي الجزائري المعيار العضوي إضافة إلى المعيار المالي في توزيع الإختصاص ، قبل إستحداثه لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، ومديرية كبريات المؤسسات ، فقد كان الأمر في السابق مقتصرا على إعتماد المعيار المالي نظرا لوجود جهة وحيدة مختصة بتسيير ملفات المكلفين ومن ثم عملية تحديد وفرض الضرائب ، والمتمثلة في مفتشيات الضرائب ، حيث كان الإختصاص ينعقد حينها للجان الطعن بحسب مبلغ الضريبة المطعون فيها لا غير.

وربما كان من الأفضل ترك الحال كما كان عليه سابقا ، بإعتماد المعيار المالي فقط في توزيع الإختصاص لتفادي مشكل التداخل والإزدواج في الإختصاص فيما بين لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ، بالإضافة إلى وجوب مراعاة الدقة في المصطلحات القانونية المستعملة.

وأما فيما تعلق بالمجال الموضوعي لإختصاص اللجنة المركزية للطعن عموما ، فنجد أن المشرع الجزائري لم يبقي الأمر كما كان عليه في السابق ، حيث كان مجال إختصاص هذه الأخيرة يتعدى إلى ما يلي :

- الطعون التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الطعن بالولاية[1]
- وكما تؤهل اللجنة أيضا بإصدار رأي بشأن الطلبات التابعة للإختصاص الولائي.[2]

ولكن المشرع ألغى هذه الإختصاصات فيما بعد ، فكان إلغاء إختصاص النظر في الطلبات التابعة للإختصاص الولائي (طلبات العفو الضريبي)، بموجب أحكام الأمر رقم 76-101 والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

---

(1) : أنظر المادة 3 ، من القرار الصادر بتاريخ 06 أكتوبر سنة 1969 ، السابق الذكر ، ص: 14 .
وأنظر كذلك المادة 361 من الأمر رقم 76-101 ، السابق الذكر.
أو/ أنظر كذلك المادة 302 من القانون رقم 90-36 ، السابق الذكر .
(2) : أنظر المادة 3 ، من القرار المؤرخ في 2 مارس 1970 ، السابق الذكر ، ص: 449 .

وكما تم إلغاء إختصاص اللجنة المركزية بالطعون المرفوضة من طرف لجنة الولاية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 1998 [1]، بالرغم من عدم إلغاء الإجراء نفسه وقتها أمام لجنة الولاية للطعن والمتعلق بالطعون المرفوضة من طرف لجنة الدائرة.

وقد أكد إلغاء هذا الإختصاص المنوط باللجنة المركزية حينها المنشور المؤرخ في 10 جوان 1998، والمتعلق بلجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة [2]

وأما بالنسبة للتشريع الفرنسي فإن الأمر خلاف ذلك ، حيث نجد اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة مختصة بالنظر في الطعون التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الطعن للمحافظة ، وكما تعتبر اللجنة المركزية في المستوى التدرجي أعلى جهة لفض النزاع .[3]

ومما سبق ذكره حول إختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة في ظل أحكام التشريع المالي الجزائري ، نجد أن مجال إختصاص هذه اللجان عرف تغيرا مستمرا عبر العديد من قوانين المالية المختلفة ، وقد برز هذا التغير في الجانب الموضوعي أحيانا من خلال إشتمال مجال الإختصاص أحيانا لأنواع معينة من الضرائب دون غيرها ، كالرسوم المماثلة للضرائب المباشرة في بعض الحالات وفي الأخير إدخال المشرع للرسوم على القيمة المضافة.

وكما تجلى التغير في تقليص مجال إختصاص اللجان على إثر إلغاء إمكانية الطعن التدرجي أمام اللجان ، والذي اعتمده المشرع الفرنسي منذ أول إنشاء لهذا النوع من اللجان وأبقى عليه ، فلا يبدو أن هناك مبررا جعل المشرع الجزائري يلغي إمكانية الطعن أمام لجنة الولاية في الطعون التي كانت محل رفض من طرف لجنة الدائرة ، وكذا إلغائه إمكانية الطعن أمام اللجنة المركزية في الطعون التي كانت محل رفض كلي أو جزئي أمام لجنة الولاية ، وخاصة أن إجراء الطعن أمام هذه اللجان أمر إختياري وجوازي في الأساس ، بالإضافة إلى أن إمكانية إجراء هذه الطعون التدرجية والعمودية قد يشكل مسلكا إضافيا لإيجاد حلول ودية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قبل وصول النزاع إلى القضاء.

وكما نجد أن المشرع جعل هذه اللجان غير مختصة بطلبات العفو أو ما يعرف بالطعن الولائي ، وعمل أيضا على تغيير الهياكل والمستويات الإدارية التي أستحدثت على مستواها هذه اللجان حين أول إنشاء لها.

---

[1] : أنظر المادة ، 19 من القانون رقم 97-02 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1998 ، السابق الذكر.

[2]: Circulaire N°11 du 10/06/1998 , Recueil des Circulaires Fiscales de l'Année 1998, MF, DGI , DLF , 1998 , p : 57 .

[3] : حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ، ص: 52 .

المطلب الثاني

إختصاصات لجان التوفيق ولجان الطعن الولائي

نتناول هذا المطلب عبر فرعين ، الأول حول إختصاصات لجان التوفيق ، والثـاني نخصصه للجان الطعن الولائي .

الفرع الأول

إختصاصات لجان التوفيق

لجان التوفيق [*] ، هي عبارة عن لجان محدثة على مستوى المديريات الولائية للضرائب ، ويكمن دورها في محاولة التوفيق بين مصالح إدارة الضرائب من جهة ، ومصلحة المكلف بضريبة التسجيل من جهة أخرى.[1]

وتختص هذه اللجان في الأساس بتقدير أو إعادة تقدير الأموال بالنسبة لجميع العقود المتعلقة بـ:[2]

- الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها ، والزبائن والسفن والبواخر.
- الحق في الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه .

ويكون تدخل هذه اللجان إذا تبين للمصالح الجبائية نقصان الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد ، حيث يمكن في هذه الأحوال لإدارة الضرائب إعادة تقدير الثمن المصرح به وذلك على أساس عدم مطابقته للقيمة التجارية الحقيقية للأموال محل التصرف [3] .

وبالتالي فإن الحال هنا خلافه بالنسبة للجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ، والتي يتقدم إليها المكلف بطعنه بعد تحديد وربط الضريبة ، وبعد تقديم

---

[*] : أطلق المشرع تسمية لجان التوفيق على هذا النوع من اللجان المختصة في مادة حقوق التسجيل وذلك من خلال نص المادة 102 من قانون التسجيل ، وفي حين أورد بالنص المقابل باللغة الفرنسية ما يلي :
" Il est constitué , auprès les directions des impôts de wilaya, une commission de conciliation "
ولذلك نرى أنه كان من الأرجح تسمية هذه اللجان بلجان المصالحة ، كما يرى العديد من الباحثين والمختصين.

[1] : عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص: 70 .

[2] : أنظر المادة 101 من الأمر رقم 76-105 ، والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم ، السابق الذكر .

[3] : تنص المادة 280 مكرر ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم على ما يلي :
" تقدر العقارات مهما كانت طبيعتها حسب قيمتها التجارية الحقيقية "
وتنص المادة 281 مكرر 2 على ما يلي : " إن أساس تقدير الأموال المنقولة هو الأساس الناتج عن التصريح المفصل والتقديري للأطراف طبقا لأحكام المادة 32 من قانون التسجيل "
– وأنظر في هذا الشأن قضية مجلس الدولة رقم 033940 بتاريخ 2007/07/11 حول تحديد حقوق التسجيل والطابع ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 9 ، 2009 ، ص: 68 .

تظلمه أمام المصالح الجبائية ، وذلك أن لجان المصالحة في مادة التسجيل يكون تدخلها سابقا على ربط الضريبة وتحديدها النهائي وصدور سند التحصيل بشأنها، ونظرا لتدخلها السابق لعملية الربط النهائي للضريبة وتحديد مبلغها سميت هذه اللجان ، لجانا توفيقية أو لجان مصالحة كما يعرفها البعض.

وكما أنه وعلى أساس هذا المبدأ إعتبر الكثير من المختصين والباحثين في هذا المجال دورها بمثابة تظلم إداري سابق وإجباري في مادة حقوق التسجيل ، حيث أن عدم رضا الإدارة الجبائية بتصريحات المكلف بضريبة التسجيل ، يجعل هذه الأخيرة تمنحه فرصة لإبداء رأيه حول التقديرات المقترحة من طرفها ، ومن ثم محاولة الوصول من خلال اللجنة إلى إتفاق بين الطرفين يتحدد على أساسه مبلغ حقوق التسجيل ، وسنرى هذا الأمر بوضوح حين التطرق إلى الإجراءات أمام هذه اللجان وبالأخص المتعلقة بكيفية سير أعمالها.

وبالتالي فإن دور هذه اللجان يعتبر دورا توفيقيا وممرا إجباريا في نفس الوقت قبل تحديد ضريبة التسجيل ، ومن ثم أعتبر تظلما سابقا أمام الإدارة ، لم يعد المكلف على إثره بحاجة إلى اللجوء إلى إدارة الضرائب عن طريق تظلم أو شكوى قبل لجوئه أو عرض نزاعه على القضاء المختص [1] ، لأنه قد تعرف على رأي أو قرار إدارة الضرائب ولا حاجة له بتظلم آخر أمامها.

وفي إطار إختصاص هذا النوع من اللجان ، نشير إلى أن إختصاصها يتحدد بنطاق وجود الأموال المسجلة ، وأما إذا كانت هذه الأموال توجد في عدة ولايات ، فإن اللجنة المختصة هي لجنة الولاية التي يوجد على ترابها محل الإستغلال ، وفي حالة عدم وجود المقر، فينعقد الإختصاص للجنة الولاية التي يوجد بها أكبر قسم من الأملاك.[2]

وكما أن إختصاص اللجان الولائية للمصالحة يمتد في التشريع الجزائري إلى مجال الضرائب على الأملاك "L'impôt sur le patrimoine" والمنصوص عليها ضمن الباب الأول من الجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، حيث أنه في حالة وجود إعتراض على تقدير الأملاك الخاضعة للضريبة ، فإنه يمكن إلتماس لجنة التوفيق لإبداء الرأي [3] ، ولكن المشرع هذه المرة إستعمل عبارة "يمكن للمكلفين..." أي أنه لم يجعل الأمر إجباريا كما هو الحال عليه بالنسبة لحقوق التسجيل ، وكما أنه لم يحدد طبيعة الرأي الصادر عن اللجنة في مثل هذه الأحوال.

وأما بخصوص التشريع الفرنسي ، فنجد أن هذا الأخير قد إعتمد ما يعرف بلجان المحافظة للمصالحة " Les commissions départementale de conciliation " ونصت على هذه اللجان

(1) : أنظر ص: 37 ، من الفصل الأول من البحث محل الدراسة .
(2) : أنظر المادة 104 ، القانون رقم 76-105 ، المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم ، السابق الذكر .
(3) : أنظر المادة 281 مكرر 3 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم ، السابق الذكر .

المادة 1653A من القانون العام للضرائب [1]، وكما تناولت المادة L59B من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي مجال اللجوء إلى هذه اللجان حيث حددت ذلك فيما يتعلق بكل التقويمات والتقديرات المتعلقة بحقوق التسجيل ، بالإضافة إلى رسم الإشهار العقاري [2] .

ومن خلال مقارنة إختصاصات هذه اللجان في التشريع الفرنسي بإختصاصات نظيرتها في التشريع الجزائري ، نجد أن لكلا النوعين من اللجان نفس مجال الإختصاص تقريبا من حيث المبدأ ، إلا أن هذه اللجان في التشريع الفرنسي إشتمل إختصاصها على رسوم الإشهار العقاري ، كإختصاص أصيل لها بالإضافة إلى حقوق التسجيل ، وتتدخل هذه الأخيرة في حاله نقص الأثمان أو التقديرات المعتمدة كأساس لفرض حقوق التسجيل أو رسوم الإشهار العقاري ، وذلك على خلاف دور اللجان في التشريع الجزائري الذي يقتصر على التدخل حين نقص التقديرات والتقويمات المتعلقة بحقوق التسجيل فقط .

الفرع الثاني

إختصاصات لجان الطعن الولائي (لجان إلتماس العفو)

LES COMMISSIONS DE RECOURS GRACIEUX

وردت الأحكام المتعلقة بهذه اللجان في بداية الأمر ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [3]، وكما صدرت حينها الأحكام التنظيمية المتعلقة بإنشائها وتكوينها وسير أعمالها من خلال المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي لسنة 1991 ، عن المديرية العامة للضرائب.

وبصدور قانون المالية لسنة 2002 ، حولت جميع الأحكام القانونية المتعلقة بهذه اللجان إلى قانون الإجراءات الجبائية ، وتضمنتها المواد 92، 93، 94 والمادة 173 من هذا القانون الأخير.

وأما عن مجال إختصاص هذه اللجان فإن هذا الأخير يتحدد بحسب المعايير التالية: [4]

---

[1]: Art 1653A: " il est institué, dans chaque département, une commission de conciliation …", CGI, op.cit.

[2]: « L'article 1653A du C.G.I, définit la commission de conciliation , L'article 59B du L.P.F réserve l'intervention de la commission de conciliation à toutes les évaluations de prix servent de base aux droit d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et à I.S.F.

Elle a parfaite compétence dans l'évaluation générale de tous les biens meubles » :Roland Torrel , op.cit ; p :53.

[3] : أنظر المواد 345 و 346 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم بموجب أحكام المادة 38 من القانون رقم 90-36 السابق الذكر. (وقبل إلغاء هذه المواد بموجب قانون المالية لسنة 2002) ، وأنظر المواد 404 ، 405 من الأمر رقم 76-101 السابق الذكر ، قبل إلغائه .

[4]: " Le domaine de compétence des commissions de recours gracieux se définit par quatre critères:

- L'objet des demandes
- La nature des impôts dont la remise ou la modération est sollicitée,
- Les seuils de compétence.
- La catégorisation des contribuables para port la structure d'appartenance ", I.G.P.C, 2010,op.cit , p : 83 .

- موضوع الطلبات
- طبيعة الضرائب محل هذه الطلبات
- حدود المجال المالي لإختصاص اللجان
- الهيئة التابع لها المكلف بالضريبة صاحب الطلب.

وسنوضح فيما يأتي هذه المعايير .

- **موضوع الطلبات:**

تختص هذه اللجان طبقا للقوانين والتنظيمات الجاري العمل بها بالطلبات أو بالأحرى الإلتماسات الرامية إلى :[1]

- الإعفاءات من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف من عبئها ، والتي يكون المكلفون بها في حالة عوز أو ضيق حال تجعلهم عاجزين عن إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العامة .
- الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها .
- وكما تبت هذه اللجان أيضا في طلبات قابضي الضرائب المختلفة الملتمس بها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديمة القيمة ، أو الحصول على تأجيل الدفع أو الإبراء من المسؤولية .

وبالتالي فإن مجال إختصاص هذه اللجان يشمل طلبات المكلفين بالضريبة وكذا طلبات قابضي الضرائب المختلفة التابعين في الأصل لإدارة الضرائب والمنوطين بتحصيل كافة أنواع الضرائب المفروضة على هؤلاء المكلفين .

فبالنسبة للمكلفين فتقترن طلباتهم وجوبا بعدم قدرتهم على تسديد ديونهم الجبائية نظرا لعوزهم وضيق حالهم أو لعدم مراعاة النصوص القانونية التي ينجر عنها زيادات في الضرائب والغرامات الجبائية [2]، أما بالنسبة لقابضي الضرائب فإن الأمر يختلف فيما يخص طلباتهم ، حيث أن هؤلاء منوطون بتحصيل الضرائب المدرجة في حساباتهم ، فلكل قابض ضرائب محاسبة خاصة به ، تجعل هذا الأخير مدينا للخزينة العمومية بمبالغ الضرائب المكلف بتحصيلها ، وتحسب مردودية قابض الضرائب على أساس تقليص أرصدته المدينة تجاه الخزينة العمومية ، ويكون ذلك عن طريق عملية التحصيل الضريبي وبممارسة إجراءات التحصيل السابق ذكرها، وعند عدم إمكانية أو إستحالة

---

[1] : أنظر المادة 92 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر أو/ أنظر المادتين : 345 و 346 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم (وذلك قبل إلغائهما بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2002) .

[2] : أنظر المادة 93 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر./ Ou voir I.G.P.C, 2010, op.cit , p : 81

تحصيل هذه الضرائب فبإمكان قابضي الضرائب لتخفيف مسؤولياتهم تجاه إدارتهم وتجاه الخزينة العمومية طلب جعل الحصص الغير قابلة للتحصيل في حكم عديمة القيمة وإبرائهم من المسؤولية [1].

حيث يجوز لقابضي الضرائب إجراء هذه الطلبات في إطار جملة من الشروط نصت عليها القوانين والتنظيمات ، و سنرى ذلك حين تناول الإجراءات أمام هذه اللجان.[2]

وتجدر الإشارة إلى أن الإدراج في حكم عديم القيمة ، لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته ، حيث لا يبرئ ذلك ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة إتخاذ الإجراءات الخاصة بالمتابعة بشأنهم إذا تيسر حالهم من جديد أو تم العثور عليهم ، وطالما لم يتم التقادم [3].

وربما قصد المشرع من خلال تمكين قابضي الضرائب من هذا النوع من الطلبات تخفيف العبء على هؤلاء في عملية متابعة المكلفين المدينين بالضريبة ، نظرا لكثرة جداول الضرائب وتجددها المستمر، وربما أحسن فعلا بعدم إبراء ذمة المكلفين ، حتى لا يؤدي ذلك إلى العزوف عن تسديد الضرائب أملا في إلغائها .

- **طبيعة الضرائب محل الطلبات:**

قبل تحويل الأحكام المتعلقة بلجان الطعن الولائي إلى قانون الإجراءات الجبائية ، وردت الأحكام المتعلقة بالطلبات الولائية حصرا ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [4]، مما يعني أن المشرع الجزائري قد خص الطلبات الولائية أو إلتماسات العفو بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والعقوبات والغرامات الجبائية المتعلقة بهذا النوع من الضرائب فقط ، وكما أنه لم يشر إلى أي إحالة ضمن قوانين الضرائب الأخرى إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما تعلق بهذا الشأن.

---

(1) : نصت المادة 405 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفق الأمر رقم 76-101 قبل إلغائه على ما يلي :

"... يجب اعتبار ما يلي غير ممكن تحصيله وقابل بالفعل بأن يسجل في جدول الحصص الضريبية غير القابلة للتحصيل:

- المبالغ التي هي على عاتق المكلفين المفقودين أو المتوفين أو التي تمت متابعتها بدون جدوى
- الحصص الضريبية المفروضة بصفة غير قانونية وبصفة ظاهرة نتيجة خطأ أو استعمال مزدوج

ومن أجل إثبات عدم قابلية التحصيل للحصص الضريبية المقدمة كعديمة القيمة ، يجب على قابضي الضرائب المختلفة ما يلي:- أن يسجلوا بصفة واضحة جميع المعلومات أو التفاصيل التي من شأنها أن تبين بأن الحصص الضريبية كانت أو صارت غير قابلة للتحصيل .

- أن يدعموا طلب القبول كعديم القيمة بكل وثيقة قابلة لإثبات التدابير المتخذة من أجل التحصيل (شهادات الفقر والفقدان وعدم الوجود والإكراهات التي صارت غير مدفوعة ...إلخ) ".

(2) : أنظر المادة 94-1 الفقرة الأولى ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(3) : أنظر المادة 94-1 الفقرة الثانية ، من نفس القانون .

(4) : أنظر المادتين 404-405 من الأمر رقم 76- 101 ، السابق الذكر ، أو/ أنظر المادتين 364-365 بعد التعديل بموجب أحكام قانون المالية لسنة 1991 ، السابق الذكر .

وبصدور قانون الإجراءات الجبائية ، نصت أحكام المادة 93 من هذا الأخير على إمكانية لجوء المكلفين إلى إلتماس الإعفاء من جميع أنواع الضرائب المفروضة قانونا حين عجزهم عن دفعها ووفق الشروط التي يتطلبها القانون [1] .

وبالرغم من أن نص هذه المادة ورد في صيغة العموم ، مشتملا بذلك جميع أنواع الضرائب المباشرة والغير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل والطابع ، إلا أننا نجد أن التعليمة العامة لإجراءات المنازعات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لسنة 2005 ، نصت على أن تختص هذه اللجان الخاصة بإلتماسات العفو بما يأتي [2] :

- طلبات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- الطلبات المتعلقة بالعقوبات في مادة الوعاء
- عقوبات الغرامات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة TVA، وكذلك الضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل.

وكما نصت على نفس هذه الطلبات التعليمة العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2010 والصادرة أيضا عن المديرية العامة للضرائب ، مع إستثنائها للطلبات المتعلقة بالغرامات القضائية وذلك لكون هذه الأخيرة ذات طبيعة غير جبائية فهي ديون خارجة وأجنبية عن الضريبة (Créance étrangère de l'impôt) ، وما على إدارة الضرائب إلا القيام بتحصيلها فقط.[3]

ومما سبق نجد أن الإشكال يطرح حول طبيعة الضرائب المعنية بهذه الطلبات ، وهل تقتصر هذه الطلبات على الضرائب المباشرة كما ورد في كلا التعليمتين، أو أن الأمر يتعدى إلى جميع أنواع الضرائب ، وبالتالي نجد أن هذا الإشكال قد بقي مطروحا إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2011 والذي بموجبه عدل المشرع المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ، لتقتصر هذه الأخيرة على الطلبات المتعلقة بالضرائب المباشرة فقط .[4]

---

(1) : أنظر الفقرة الأولى من المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(2): I.G.P.C, 2005, op.cit , p : 63 .

(3): " Les demandes gracieuses formulées par les contribuables peuvent porter sur ce qui suit :

- Les impôts directs et taxes assimilés régulièrement établies;
- Les pénalités d'assiette (en toutes matière fiscale);
- Les pénalités de recouvrement (en toutes matière fiscale);
- Les amendes fiscales portant sur la T.V.A, impôt indirects et droit d'enregistrement ;

Ne peuvent donc faire l'objet d'une remise ou modération gracieuse les amendes judiciaire " : I.G.P.C , 2010 , op.cit , p: 83 .

(4) : نصت المادة 48 من القانون رقم 10-13 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2011 على ما يأتي:
" تعدل أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية وتحرر كما يأتي :
المادة 93: " يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاءات من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز ، أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة ... " ، و.../...

وبهذا التعديل أصبحت طلبات العفو الولائي وبحسب النص الجديد للمادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ، تخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، والعقوبات والغرامات الجبائية الخاصة بمادتي الوعاء والتحصيل بالنسبة لجميع أنواع الضرائب لكون المشرع أبقى على الفقرة الموالية ضمن المادة 93.

وبالرغم من عموم أحكام المادة 93 فيما يتعلق بالغرامات والزيادات المرتبطة بالضريبة ، إلا أن المشرع خص إمكانية طلب المكلف إلغاء الزيادات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بنص خاص ضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال وذلك قبل التعديل وبعده.(1)

وأما بالنسبة لطلبات قابضي الضرائب فهي تشمل جميع أنواع الضرائب والزيادات والغرامات الناجمة عنها ، و لم يحدد المشرع نوعا معينا منها ، وهي غير معنية بالتعديل الوارد ضمن قانون المالية لسنة 2011 .

- **حدود المجال المالي لإختصاص اللجان:** يتوزع الإختصاص على اللجان بحسب المعيار المالي الذي إعتمده المشرع على أساس مبلغ الطلبات كما يأتي: (2)

- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب:

تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها ، والتي تقل مبالغها عن 500.000 دينار جزائري أو تساويها.

- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب أو اللجنة الجهوية للطعن الولائي

تنظر هذه اللجنة في طلبات المكلفين عندما تفوق الحصة الضريبية أو الغرامة مبلغ 500.000 دينار جزائري.

وكما تعتبر اللجنة الجهوية جهة طعن في قرارات اللجنة الولائية للعفو إذا كانت قراراتها مرفوضة كليا أو جزئيا.(3)

- لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:

نصت المادة 173-3 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولائية بناءا على أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث

.../... وعدلت المادة 57 من نفس القانون المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية وأصبحت المادة 173-3 كما يلي: " ويمكن للمكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولائية بناءا على أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية " .

(1) : أنظر المادة 141 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، السابق الذكر .

(2) : أنظر المادة 93 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

(3) : عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص: 69 .

لم تحدد هذه المادة مجالا ماليا لهذه الطلبات.[1]

وكما أنه جاء في التعليمة العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2010 ، أن هذه اللجنة تختص بطلبات العفو للمكلفين التابعين لها مهما كانت مبالغ طلباتهم.[2]

وأما بخصوص الحصة الضريبية موضوع طلب الإعفاء أمام أي لجنة من لجان العفو السابق ذكرها ، فنشير أنها قيمة الضريبة الأصلية مضافا إليها الغرامات والعقوبات المتعلقة بها ، ومثال ذلك ضريبة الدخل الإجمالي على الأرباح مضافا إليها غرامة الوعاء وعقوبة التأخير المرتبطة بها.[3]

- **الهيئة التابع لها المكلف بالضريبة :**

نظرا للتنظيم الهيكلي الجديد لمصالح الإدارة الجبائية ، والإبقاء المؤقت لنشاط مفتشيات الضرائب ، يتوزع إختصاص لجان الطعن الولائي كالآتي: [4]

- لجنة الطعن بالمديرية الولائية :

تختص بطلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ومفتشيات الضرائب وذلك في إطار السقف المالي للطلبات.

- لجنة الطعن الجهوية :

تختص بطلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ومفتشيات الضرائب .

- لجنة الطعن الولائي لمديرية كبريات المؤسسات :

تختص بطلبات المكلفين المسيرة ملفاتهم من طرف مديرية كبريات المؤسسات.

وبعد أن وضحنا من خلال المبحث الأول إختصاصات لجان الطعن الإدارية بمختلف أنواعها ومستويات تواجدها ، سنرى فيما يلي وعبر المبحث الموالي تشكيلة كل من هذه اللجان ، والإجراءات أمام كل منها و الطبيعة القانونية لآرائها عبر مطلبين نتناول في الأول تشكيلة مختلف اللجان الإدارية للطعن ، والثاني نوضح فيه الإجراءات أمام هذه اللجان وطبيعة آرائها.

---

[1] : أنظر المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر (بعد التعديل الوارد بنص المادة 57 من قانون المالية لسنة 2011) .

[2]: Voir: I.G.P.C , 2010, op.cit , p : 83 .

[3] : عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر، ص : 69 .

[4]: I.G.P.C , 2010, op.cit , p :84 .

المبحث الثاني

تشكيلة اللجان الإدارية للطعن والإجراءات أمامها وطبيعة آرائها

وكما سبق و أن ذكرنا سنتناول هذا المبحث عبر مطلبين أساسيين

المطلب الأول

تشكيله اللجان الإدارية للطعن

يختلف تكوين اللجان الإدارية للطعن في المجال الضريبي بحسب أنواعها ، وكما أن تأليفها وتشكيلها عرف تغيرا مستمرا عبر قوانين المالية المختلفة ، وسنرى فيما يلي التشكيلة الإدارية والبشرية لكل من هذه اللجان على حدى.

الفرع الأول

تشكيله لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

تختلف تشكيله لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة بحسب نوع اللجنة .

أولا: تشكيله لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة .

كان أول تشكيل لهذا النوع من اللجان حين أول إنشاء لها على مستوى المجالس الشعبية البلدية كما يأتي:[1]

- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثله رئيسا
- ممثل عن الحزب
- موظف من الضرائب المباشرة ، يقوم بمهام الكاتب
- خمسة أعضاء مرسمين ، وخمسة أعضاء نواب يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بدفع الضريبة الموجودين ضمن حدود البلدية والذين لهم دراية كافية لقيامهم بالأعمال المسندة إليهم.

وقد بقيت هذه التشكيلة على حالها بصدور قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 [2]، إلا أنه بصدور قانون المالية لسنة 1991 تم تقليص أعضاء هذه اللجنة إلى الآتي [3]:

- قاض يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليميا ، رئيسا لها .

---

(1) : أنظر المادة الأولى من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969 ، السابق الذكر ، ص: 17 .
(2) : أنظر المادة 359 من الأمر 76- 101 ، السابق الذكر .
(3) : أنظر المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، بعد التعديل بموجب المادة 38 من القانون رقم 90-36 ، السابق الذكر .

- خمسة أعضاء مرسمين ، وخمسة أعضاء نواب تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية ، وفي حالة عدم وجودها يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بالضريبة التابعين للبلدية ، وذوي معارف كافية لتنفيذ الأشغال المعهودة إلى اللجنة .

وعند تحويل هذه اللجان على مستوى الدوائر أصبحت تشكيلتها كما يأتي:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا
- عضوين دائمين وعضوين إضافيين في كل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية ، وفي حالة الغياب يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بالضريبة الذين لديهم معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.

وبصدور قانون المالية لسنة 1995، أضيف لتشكيلة هذه اللجان عضوين آخرين [1] تمثلا في :

- رئيس البلدية لمقر ممارسة النشاط
- ورئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا.

وحين صدور قانون المالية لسنة 2007 ، إستقر المشرع على التشكيلة الآتية [2]:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا، أو بحسب الحالة ، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجواري للضرائب.
- عضوين كاملي العضوية ، وعضوين مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية ، وفي حالة غياب هؤلاء يتم إختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب بالبلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.

وبملاحظة ما إنتهت إليه تشكيلة هذه اللجان ، نجد أن المشرع الجزائري عمل على تقليص حجم إستقلالية وحياد هذه اللجان عبر التعديلات المختلفة التي عرفتها، حيث أسندت رئاستها إلى رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة ، في حين كان يعين قاض لرئاستها، وتم تقليص عدد الأعضاء المنتمين إلى الجمعيات أو الإتحادات المهنية من خمسة أعضاء إلى عضوين.

وكما أصبحت إدارة الضرائب عضوا في اللجنة ، ومما جعل تشكيلة هذه اللجان تغلب في تكوينها جهات الإدارة على الجهات الممثلة للمكلفين ، إضافة إلى تغييب الجهة القضائية ، وهذا يختلف تماما

---

[1] : أنظر المادة 22 من الأمر رقم 94–03 ، المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، والمتضمن قانون المالية لسنة 1995 (ج ر عدد: 87 ، بتاريخ 31 ديسمبر 1994) .

[2] : أنظر المادة 81 مكرر–1 ، من قانون الإجراءات الجبائية (والمحدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007) .

بالنسبة للتشريع الفرنسي الذي أسند رئاسة لجنة البلدية للضرائب المباشرة إلى رئيس البلدية أو النائب المفوض ، أما باقي الأعضاء فيعينون من قائمة المكلفين بالضريبة التابعين للبلديـة [1]، ويشـترط أن يكونوا من دافعي الضريبة القدامى .[2]

ثانيا: تشكيلة لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة

إستقر المشرع الجزائري فيما يخص تأليف لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، بعد التغييرات التي عرفتها تشكيلة هذه اللجنة [3]، على التكوين التالي [4]:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا رئيسا
- ممثل عن الوالي
- عضو من المجلس الشعبي الولائي
- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو حسب الحالة ، رئيس مركز الضرائب
- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية ، وفي حالة غيابه ممثل غرفة التجارة التي يمتد إختصاصها إقليميا لهذه الولاية .
- خمسة أعضاء دائمي العضوية ، وخمسة أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيـات أو الإتحـادات المهنية ، وفي حالة غياب هؤلاء ، يتم إختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة .

---

[1]: Art n°: 1650 C.G.I , op.cit .

[2] : حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، المرجع السابق الذكر ، ص: 35 .

[3] : كانت أول تشكيلة للجنة الولاية ، بحسب ما ورد في المادة الأولى من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969 ، كما يلي :

- رئيس المجلس الشعبي الولائي أو ممثله رئيسا
- ممثل الحزب
- الوالي أو ممثله
- المدير الجهوي للضرائب المباشرة
- المدير الجهوي للضرائب المختلفة
- ممثل الغرفة التجارية بالولاية
- خمسة أعضاء مرسمين وخمسة أعضاء نواب يعينهم رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء المجلس الولائي ، والذين لهم دراية كافية للقيام بأعمال اللجنة .

وبصدور الأمر 76-101 وبموجب المادة 360 منه، تم حذف عضوية الوالي أو ممثله من هذه اللجان.
وبصدور قانون المالية لسنة 1991 أعاد هذا القانون تمثيل الوالي في اللجنة بإضافة عضو تحت تسمية- ممثل عن الوالي ، وتم حذف ممثل الحزب ، واستمر الوضع على هذا النحو إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2007 .

[4] : أنظر المادة 81 مكرر2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر (والمحدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007) .

ونلاحظ هذه المرة أن تأليف هذه اللجنة قد أخضعه المشرع المالي إلى معايير جسدت نوعا من التوازن والتوافق بين جانب الإدارة عموما من جهة والمكلفين أصحاب الطعون من جهة أخرى ، مما يجعل هذه اللجنة ذات تشكيلة متوازنة مقارنة بتشكيلة لجنة الدائرة ، حيث تشتمل لجنة الولاية على عدد لا بأس به من الأعضاء الدائمين والذين يتم إختيارهم من طرف الجمعيات والإتحادات المهنية ، بالإضافة إلى عضوية وتمثيل المجلس الشعبي الولائي بها ، و كما أحسن المشرع فعلا بإسناده لرئاسة اللجنة إلى قاض ، مما يضمن حيادها و إستقلاليتها، ولا يختلف كثيرا تشكيل هذه اللجنة عن مثيلتها في التشريع الفرنسي ، حيث نجد أن تشكيلة لجنة المحافظة للضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال و طبقا للمادة 1651 من القانون العام للضرائب الفرنسي تتألف مما يأتي : [1]

- رئيس المحكمة الإدارية أو قاض يمثله رئيسا.
- ممثلين من الإدارة الجبائية لهم على الأقل رتبة مفتش محافظة.
- ثلاثة ممثلين للمكلفين بالضريبة ، من بينهم خبير محاسبي.

و بالتالي فإن المشرع الفرنسي كان أكثر دقة ، حين أسند رئاسة هذه اللجان إلى قاض من القضاء الإداري ، فهذا الأخير أقرب من حيث الإختصاص إلى النزاع الضريبي مقارنة بالقاضي العادي .

و كما أن المشرع الفرنسي إشترط أن يكون أحد الأعضاء الثلاثة من ممثلي المكلفين بالضريبة خبيرا محاسبيا ، و هذا ما يشكل ضمانة أخرى للمكلفين بالضريبة.

و في هذا الصدد من الباحثين و المختصين من يرى أن تعقد تقنية القوانين الجبائية و كثرتها ، تجعل الأمر يستوجب إدخال أشخاص مختصين و موظفين أجانب عن إدارة الضرائب للوصول إلى التطبيق الجيد و الفعال لنصوص قوانين الضرائب.[2]

ثالثا : تشكيلة اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة :

لم تعرف اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة تغييرا معتبرا في تأليفها ، و ذلك منذ إنشائها الأول ، إلا من خلال قانوني المالية لسنتي1991 و1992 والذين ألغيا تمثيل الإدارة المركزية للحزب آنذاك من تشكيلة اللجنة ، و أضافا إلى عضوية هذه اللجنة ممثلا عن الاتحاد المهني المعني ، عدا ذلك فإن بقية أعضاء هذه اللجنة أغلبهم ينتمون إلى الإدارة المركزية للدولة [3] ، و إستمر الوضع كذلك إلى غاية صدور قانون الإجراءات الجبائية و الذي أحال

---

[1]:C.G.I , op.cit .

[2]: Daniel Giltard , op.cit , p : 03 .

[3] : أنظر المادة 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، بعد التعديل بموجب المادة 38 من القانون رقم 90-36 ، السابق الذكر/ وأنظر المادة 51 من القانون رقم 91-25 ، السابق الذكر.

إلى قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بهذا الشأن ، و بصدور قانون المالية لسنة 2007 لم يغير المشرع في تشكيلة هذه اللجنة إلا من خلال إضافة عضو ثاني من إدارة الضرائب ، و أصبحت بذلك تشكيلة هذه اللجنة كالآتي [1]:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض رئيسا.
- ممثل عن وزارة العدل ، تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير العام للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية ، و إذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني .
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية ، و إذا تعذر الأمر ، ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب ، بصفته مقررا.

و يلاحظ أن تشكيل اللجنة المركزية للطعن يكاد يخلو من تمثيل طرف أساسي في النزاع الضريبي ، و هو المكلف بالضريبة صاحب الطعن موضوع الدراسة بإستثناء وجود ممثل عن الاتحاد المهني المعني ، و كما أن تأليف هذه الأخيرة إداري مطلق ، بل إن أغلب الأعضاء ينتمون إلى قطاع المالية ، حيث يترأس اللجنة وزير المالية أو ممثله ، بالإضافة إلى تمثيل إدارة الضرائب بأكثر من عضو، فنجد اللجنة تشمل ممثل عن مديرية كبريات المؤسسات و كذا المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن على مستوى المديرية العامة للضرائب .

و بالتالي فإن هذه التشكيلة لا تمثل ضمانة حقيقية للمكلفين بالضريبة المعنيين بالطعن أمام هذه اللجنة ، و كما أنها لا تضمن مبدأ الحياد و الإستقلالية و خاصة في غياب الجهة القضائية بها.

و بمقارنة تشكيلة هذه اللجنة بتشكيلة اللجنة المركزية للضرائب المباشرة في القانون الفرنسي ، بالرغم من عدم التشابه الكلي في الإختصاص ، نجد أن هذه الأخيرة تتشكل مما يأتي :[2]

إذا تعلق الطعن بالضرائب المرتبطة بالأرباح الفلاحية مثلا :

- ثلاثة قضاة كالتالي:
  - مستشار دولة رئيسا.
  - قاض من الجهاز العدلي، عضوا.

---

[1]: أنظر المادة 81 مكرر-3 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر (و المحدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007) .

[2]: Art n°1652 ,CGI , op.cit.

- مستشار من مجلس المحاسبة ، عضوا .
- موظفين ساميين من المديرية العامة للمالية العمومية يعينهما الوزير المكلف بالميزانية.
- موظف سامي من إدارة الفلاحة ، يعين من طرف وزير الفلاحة.
- ممثلين من الفدرالية الوطنية للنقابات الفلاحية.

و بالتالي فإن هذه التشكيلة التي إعتمدها المشرع الفرنسي شملت أطرافا متخصصة ، بالإضافة إلى ممثل المكلف بالضريبة ، مع إسناد رئاسة اللجنة إلى قاض مختص و بمساعدة قضاة آخرين ، مما يضمن حياد و إستقلالية اللجنة .

الفرع الثاني

تشكيلة لجان التوفيق و لجان الطعن الولائي

تتواجد هذه اللجان الإدارية على مستوى مصالح الإدارة الجبائية ، و نتناول فيما يلي تشكيلة كل نوع منها :

أولا : تشكيلة لجان التوفيق(أو لجان المصالحة على مستوى المديريات الولائية للضرائب)

نص قانون التسجيل ، على أن تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات ، لجنة توفيق تتشكل من : [1]

- مدير الضرائب على مستوى الولاية ، رئيسا .
- مفتش التسجيل ، عضوا. [2]
- مفتش الشؤون الخاصة بالأملاك الوطنية و العقارية ، عضوا.
- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا ، عضوا.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا ، عضوا.
- ممثل عن إدارة الولاية ، عضوا.

و توسع هذه التشكيلة إلى عضوين من المجلس الشعبي الولائي ، إذا تعلق الأمر بالضريبة على الأملاك .[3]

---

(1) : أنظر المادة 102 من الأمر رقم 76-105 ، المعدل و المتمم ، السابق الذكر .

(2) : بعد إعادة هيكلة المصالح الجبائية ، أسندت العضوية لمفتش من مصلحة التقويمات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب، عوضا عن مفتش التسجيل (أنظر: عزيز أمزيان ، المرجع السابق، ص :71) .

(3) : أنظر المادة 281 مكرر3 ، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم ، السابق الذكر.

و أما فيما يتعلق بشروط التعيين باللجنة و التزامات أعضائها ، يعين الأعضاء غير الموظفين باللجنة لمدة عامين و تكون عهدتهم قابلة للتجديد ، كما يخضعون لإلتزامات السر المهني[1]، أما الأعضاء غير الموظفين فلم يحدد قانون التسجيل أي شروط خاصة بهم .

و ما نلاحظه بشأن تأليف و تكوين هذا النوع من اللجان ، أنه بالرغم من تشكيلها المختلط ، و المشتمل على جهات متخصصة و على دراية بمجال حقوق التسجيل من إدارة الضرائب وإدارة أملاك الدولة ، بالإضافة إلى وجود موثق من بين أعضائها ، إلا أن هذا التأليف لم يتضمن ممثلين عن المكلفين بالضريبة ، و خاصة أن المشرع الجزائري جعل من هذه اللجان ممرا إجباريا في حال عدم قبول إدارة الضرائب لتصريحات المكلف بحقوق التسجيل ، و من ثم إعادة التقدير من طرف هذه الأخيرة ، و كذلك على أساس إعتبار هذه المرحلة بمثابة تظلم إداري مسبق .

و على خلاف ذلك نجد المشرع الفرنسي قد أشرك المكلفين بالضريبة ضمن تشكيلة لجنة المصالحة ، فقد نصت المادة 1653A من قانون الضرائب العام الفرنسي على أن تتشكل لجان المصالحة على مستوى المحافظات مما يأتي [2]:

- قاض يعينه وزير العدل ، رئيسا.
- مديري محافظة للمالية العامة أو ممثليهما.
- ثلاثة موظفين من المديرية العامة للمالية العمومية لهم رتبة مفتش محافظة على الأقل.
- موثق معين من غرفة الموثقين للمحافظة.
- ثلاثة ممثلين للمكلفين بالضريبة ، يعينون من غرفة أو غرف التجارة و الصناعة الإقليمية ، من بين التجار أو الصناعيين أو من بين التجار أو الصناعيين القدامى.

و كما توسع التشكيلة في بعض الحالات الخاصة إلى أعضاء من بين النقابات الخاصة بالفلاحة (Art1653b) .

و بالتالي فإنه بالإضافة إلى تمثيل المكلفين في تشكيله لجان المصالحة ، فالمشرع الفرنسي أسند رئاستها أيضا إلى جهة القضاء من خلال تعيينه لقاض يرأسها مما يحقق عاملي الحياد و الإستقلالية أثناء ممارستها لمهامها.

ثانيا : تشكيلة لجان الطعن الولائي (لجان إلتماس العفو)

كما سبق و أن ذكرنا فإن لجان الطعن الولائي تتواجد على ثلاث مستويات من المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب ، و هي كل من المديريات الولائية للضرائب ، و المديريات الجهوية للضرائب ، و مديرية كبريات المؤسسات بالعاصمة .

[1] : أنظر المادة 103 فقرة 2 ، من الأمر رقم 76-105 المعدل و المتمم ، السابق الذكر .
[2]: Art : 1653A ,C.G.I , op.cit.

1- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الولائية للضرائب:

تتشكل لجنة إلتماس العفو أو الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب مما يأتي: (1)

- المدير الولائي للضرائب ، رئيسا.
- المدير الفرعي للمنازعات ، عضوا.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية ، عضوا.
- المدير الفرعي للتحصيل ، عضوا .
- المدير الفرعي للمراقبة الجبائية ، عضوا.
- رئيس مفتشية و قابض ضرائب مختلفة معينين من طرف المدير الولائي للضرائب لمدة سنة .

و يقوم بمهام كتابة اللجنة ، رئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية .

2- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الجهوية للضرائب:

تتشكل هذه الجـــان مما يأتي : (2)

- المدير الجهوي للضرائب ، رئيسا.
- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى المديرية الجهوية للضرائب ، عضوا.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب ، عضوا .
- مديرين ولائيين للضرائب ، يعينهما المدير الجهوي للضرائب لمدة سنة.

و يقوم بكتابة اللجنة رئيس مكب الطعن الولائي بالمديرية الجهوية للضرائب.

3- تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات :

تتألف هذه اللجـــــنة مما يأتي: (3)

- مدير مديرية كبريات المؤسسات ، رئيســـــا.
- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- المدير الفرعي للتسيير على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- المدير الفرعي للجباية البترولية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- قابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا.
- المدير الفرعي للجان الطعن بمديرية المنازعات لكبريات المؤسسات ، عضوا

---

(1): أنظر المادة 3 من المقرر رقم 16 ، المؤرخ في 28 ماي 1991 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب .
أو أنظر : I.G.P.C, 2010 , op.cit , p : 84 .

(2): نفس المرجع .

(3): Ibid , p : 84 /et voir : Décision n° 187 du 28 juin 2009 , MF , DGI .

- المدير الفرعي للتقويمات الجبائية بمديرية العمليات الجبائية و التحصيل على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، عضوا .

وتسند كتابة اللجنة لرئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات .

وبعـد أن وضحنا تشكيلة مختلف لجان الطعن الولائي ، نلاحـظ أن تكوين و تأليف هـذه اللجان ، سواءا على مستوى المديريات الولائية للضرائب أو المديريات الجهوية للضرائب ، أو على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، ذو صبغة إدارية بحتة ، بل إن الأمر يتعدى ذلك من حيث إنتماء جميع أعضاء هذه اللجان إلى مصالح الإدارة الجبائية ، مما يجعل تشكيـلاتها إدارية جبـائية بنسبة مئة بالمئة ، و لا نستغرب هذه التشكيلة الضريبية المطلقة ، و ذلك لكون الطعون أو بالأحـرى الطـلبات والإلتماسات كما سماها المشرع في أغلب النصوص القانونية تتعـلق في الأساس بضرائب و زيـادات وغرامات ضريبية مؤسسة قانونا ، ولا أساس للمكلفين في طلباتهم بإلغائها أو التخفيض منها سوى عجزهم عن تسديدها و الوفاء بها أو عدم إحترام الأحكام و القوانين الضريبية فيما يتعلق بالزيادات والغرامات الجبائية .

وبالتالي فسلطة إدارة الضرائب للفصل في هذه الطلبات مطلقة تماما نظرا لسببيـن ، الأول يتمثل في طبيعة و موضوع هذه الطلبات ، و الثاني يرجع إلى تشكيلة و تأليف هذه اللجـان ، و نرى بهذا الصدد أن يعمل المشرع على إضفاء نوع من الرقابة على هذه السلطة المطلقة أو المكنة المطلقة لإدارة الضرائب ، و لو بمنح نوع من رقابة الملاءمة لجهة خارج إدارة الضرائب عموما .

وأما بالنسبة للتشريع الفرنسي فلا نجد أثرا لهذا النوع من اللجـان ، و قد يرجع ذلك لتوجيه مثل هذه الطلبات إلى إدارة الضرائب مباشرة ، و الفصل فيها من طرف هذه الأخيرة وفق تحقيقات إدارية خاصة بذلك ، و من دون الحاجة إلى تشكيل لجان خاصة .

وفي حين نجد أن المشرع الفرنسي إعتمد نوعا آخر من اللجان الإدارية لم يتناوله التشريع الجزائري في جميع مراحله ، و هي لجان التعسف في القانون الجبائي ، و هي لجان تجسد في مفهومها رقابة إدارية من نوع خاص على إدارة الضرائب في حد ذاتها.

المطلب الثاني

الإجراءات أمام اللجان الإدارية للطعـــن و طبيعة آرائها

ونقصد بالإجراءات أمام اللجان الإدارية للطعن، إجراءات الطعن أمام هذه الأخيرة و إجراءات سير أعمالها و صدور آرائها ، و تختلف كل هذه الإجراءات بإختلاف أنواع اللجان ، و سنوضح فيما يلي الإجراءات أمام كل منها على حدى :

الفرع الأول

الإجراءات أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة و طبيعة آرائها.

ونتناول فيما يلي الإجراءات أمام هذه اللجان ومن ثم الطبيعة القانونية لآرائها

أولا : الإجراءات أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

1- إجراءات الطعن أمام اللجان:

ونعني بإجراءات الطعن أمام هذه اللجـــان ، كيفية تدخل هذه اللجان في النزاع الضريبي ، و بهذا الصدد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية، أنه بإمكان المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مصالح إدارة الضرائب (مدير المؤسسات الكبرى ، أو المدير الولائي للضرائب ، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب ، بحسب الحالة) ، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة [1]، و بالتالي فإن المشرع الجزائري جعل اللجوء إلى هذا النوع من اللجان جوازيا و ممكنا ، و منه فالمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بقرار إدارة الضرائب له الإختيار في اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان من عدمه .

و بالرغم من أن المشرع جعل من هذا الإجراء إختياريا، إلا أنه أحاطه بجملة من الشروط يترتب على عدم إحترامها بطلان هذا النوع من الطعون الإدارية ، نوردها فيما يأتي :

- آجال تقديم الطعون[2] :

عرفت هذه الآجال تعديلات مستمرة ، فقد أوجب المشرع في البداية المكلف بتقديم طعنه في أجل شهر إبتداءا من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة[3]، و بصدور قانون المالية لسنة 2007 ، تم تمـــديد هذا الأجل إلى مدة شهرين إبتداءا من تاريخ تبليغ قرار الإدارة [4] ، و بصـــدور قانـــون

---

[1]: أنظر المادة 80-1 ، من قانون الاجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

[2]: المرجع نفسه .

[3]: أنظر المادة 3 فقرة 3 من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969 ، السابق الذكر.
وأنظر المواد : 359-2 ، 360-2 ، 361-2 من الأمر 76-101 ، السابق الذكر.
وأنظر المواد : 300-2 ، 301-2 ، 302-2 من المادة 38 من القانون رقم 90-36 ، السابق الذكر.

[4]: انظر المادة 40 ، من القانون رقم 06-24 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر .

المالية لسنة 2010 ، جعل المشرع الأجل أربعة أشهر إبتداءا من تاريخ تبليغ قرار إدارة الضرائب[1] ، و لا يفهم لماذا عمل المشرع على تمديد الأجل إلى هذا الحد ، و خاصة أن هذا الطعن ذو طابع إختياري ، و كما أن النزاع يتعلق بالأساس بمادة الضرائب ، و أغلب هذه الحقوق مرتبط بمكلفين من فئة التجار والذين تعتمد معاملاتهم بالأساس على عاملي السرعة و الوقت .

و كما نلاحظ أن إحتساب هذا الأجل مرتبط أساسا بتاريخ تبليغ قرار إدارة الضرائب إلى المكلف بالضريبة بشأن شكواه ، و قد يطرح الإشكال في حالة سكوت الإدارة عن الرد ، مما قد يتطلب إعمال الأحكام العامة في هذه الحالة لعدم وجود نص خاص يقيدها .

- إنتقاء الطعن أمام اللجان مع رفع الدعوى أمام القضاء:[2]

حيث أنه لا يمكن للمكلف الطعن أمام اللجان بعد رفع دعواه أمام الجهات القضائية المختصة ، فإختياره للدعوى القضائية يحرمه من إمكانية الطعن أمام اللجان ، فقد يكون من فائدة المكلف بالضريبة إتباع الطعن الأخير، حيث أن تدخل لجان الطعن في الحوار بين المكلف و الإدارة الضريبية من شأنه أن يمكن إدارة الضرائب من إجراء فحص ثان للشكاية المقدمة لها والرجوع عن قرارها الأول[3]

- الطعن أمام اللجان لا يوقف الدفع و إجراءات المتابعة لتحصيل الضريبة ، إلا أنه يمكن للطاعن الذي رفع النزاع أمام اللجان ، الإستفادة من إجراء تأجيل الدفع وفقا لأحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية ، و ذلك بأن يسدد من جديد مبلغا يساوي 20 % من الحقوق و العقوبات موضوع النزاع [4] .

و قد يتبين أن دفع هذا المبلغ من جديد ، بالنسبة للمكلف الذي قد دفعه أثناء مرحلة الشكوى أمام إدارة الضرائب ، قد يشكل إضرارا و إجحافا بحق الشاكي ، خاصة إذا كان مبلغ الضرائب و الحقوق محل الطعن كبيرا أو كانت المبالغ المطلوب إلغاؤها أقل من ذلك ، و كما أنه إذا تبين خطأ الإدارة في الفرض الكلي للضريبة فإن إجراءات إسترجاع هذه المبالغ على درجة من التعقيد الإجرائي ، مما يعرقل المصالح المالية للمكلف بالضريبة بالدرجة الأولى .

[1]: أنظر المادة 42 ، من القانون رقم 08-21 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، السابق الذكر .
[2]: أنظر المادة 80-3 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
[3]: حسين فريجة ، المرجع السابق الذكر ، ص: 45 .
[4]: أنظر المادة 80-2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

- **توجيه الطعون:**[1] نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أن توجه و ترسل الطعون بحسب الحالة ، إلى رؤساء لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة ، و هو نفس الإجراء الوارد سابقا ضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- **شكل و محتوى الطعون:**

لم ينص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سابقا ، و لا قانون الإجراءات الجبائية فيما بعد ، رغم التعديلات و التتميمات المتعددة على شكل و محتوى الطعون المقدمة أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و ذهب بعض المختصين و الباحثين إلى وجوب أن تكون هذه الطعون بنفس الشروط الشكلية و الموضوعية المتعلقة بالشكوى النزاعية أمام إدارة الضرائب كأن تكون هذه الطعون فردية و محررة على ورق عادي غير مدموغ ، و تتعلق بضريبة واقعة في حدود بلدية واحدة.[2]

و بالرجوع إلى التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب ذاتها نجد هذه الأخيرة تنص على أنه يكفي إخطار رئيس لجنة الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة المختصة بواسطة طعن عادي مرفق بنسخة من قرار الرفض المتخذ من الإدارة الجبائية (مدير كبريات المؤسسات ، المدير الولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب ، بحسب الحالة) ، و أما عن محتوى الطعن فبالإضافة إلى إسم و لقب وعنوان الطاعن فيكفي أن يبين هذا الأخير طبيعة الضرائب و الحقوق موضوع الطعن ، مع توضيح إستنتاجاته و أساس طلباته ، مع إرفاق طعنه بالوثائق الاثباتية التي بحوزته ، و كما أنه وفي جميع الأحوال لا يمكن أن تتجاوز طلباته الواردة في طعنه تلك الطلبات الواردة في شكواه أمام إدارة الضرائب.[3]

2-إجراءات سير عمل اللجان: وتتمثل هذه الإجراءات فيما يأتي

- **إجتماع اللجان :** تجتمع هذه اللجان على النحو التالي :

- بالنسبة للجنتي الطعن على مستوى الدائرة و الولاية ، تجتمع هاتين الأخيرتين مرة واحدة كل شهر ، و ذلك بناءا على إستدعاء رئيس كل منهما[4] .

- وأما بالنسبة للجنة المركزية للطعن ، فتجتمع هذه الأخيرة بناءا على إستدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل[5] ، مما يعني أن اللجنة المركزية بإمكانها أن تعقد إجتماعاتها أكثر من مرة

(1): أنظر المادة 80-4 ، من نفس القانون.

(2): حسين فريجة ، المرجع السابق الذكر ، ص: 47 .

(3): I.G.P.C , 2010 , opcit , p : 27 .

(4): أنظر المادة 81 مكرر 1 و 2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(5): أنظر المادة 81 مكرر 3 ، من نفس القانون .

واحدة في الشهر، و ذلك على خلاف الأمر بالنسبة للجنة الدائرة و لجنة الولاية ، و قد كانت هذه اللجان في السابق تعقد إجتماعاتها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل[1] .

و لا يصح إجتماع اللجان الثلاثة إلا بحضور أغلبية أعضاء كل منها ، ولم يبين المشرع المالي نوع هذه الأغلبية عند تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2007.

و في حين نجد هذه الأغلبية قبل التعديل كمايلي: [2]

– بالنسبة للجنة الدائرة لا تكون إجتماعاتها صحيحة إلا إذا بلغ عدد الحاضرين النصاب الذي هو خمسة أعضاء على الأقل .

– أما لجنة الولاية ، فلا تكون إجتماعاتها صحيحة إلا بحضور سبعة أعضاء على الأقل .

– و بالنسبة للجنة المركزية ، فالنصاب القانوني لصحة إجتماعاتها يكون بحضور أربعة أعضاء على الأقل .

و فيما بعد خص المشرع لجنة الدائرة بنصاب قانوني لصحة إجتماعاتها تمثل في حضور ثلثي الأعضاء على الأقل[3] ، ولا ندري لماذا لم يعمم هذا الإجراء حينها على باقي اللجـــــان .

– حضور الأطراف :

تستدعي اللجان المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم و تبلغهم الإستدعاء قبل عشرين يوما من تاريخ إجتماعها، و قد أحسن المشرع فعلا بهذا الإجراء ، حيث كان إستدعاء المكلفين المعنيين في السابق إجراءا إختياريا بيد اللجان و يخضع لسلطتها التقديرية و ذلك إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1996 [4] ، و الذي بموجب أحكامه أصبح من اللازم إستدعاء المكلفين أو ممثليهم و في أجل عشرين يوما عوض أجل العشرة أيام سابقا .

و أما فيما يخص أعضاء لجان الطعن ، فقد نص المشرع على أن يتم تبليغ جدول أعمال اللجنة المركزية للطعن إلى أعضائها قبل عشرة أيام من تاريخ إجتماعها [5] ، و لم يعمم المشرع هذا الإجراء على كل اللجان ، و لم يكن ذلك في السابق مقتصرا على لجنة الطعن المركزية ، و لعل ذلك كان سهوا من المشرع لا غير .

---

[1]: أنظر المواد: 300–3 ، 301–3 ، 302–3 : قبل إلغائها من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل والمتمم ، السابق الذكر.

[2]: أنظر المادة 6 ، من القرار المؤرخ في : 06 أكتوبر 1969 ، السابق الذكر.
وأنظر المواد: 359–3 ، 360–3 ، 361–3 ، من الأمر 76–101 ، السابق الذكر.
وأنظر المواد : 300–3 ، 301–3 ، 302–3 ، من المادة 38 من القانون رقم 90–36 ، السابق الذكر.

[3]: أنظر المادة 29 من المرسوم التشريعي رقم : 93–18 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1994 ، السابق الذكر.

[4]: أنظر المواد : 26 ، 27 و 28 ، من القانون رقم 05–16 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، السابق الذكر.

[5]: أنظر المادة 81 مكرر 3 فقرة أخيرة ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

- **كتابة اللجان :**

يتولى مهام الكاتب على مستوى كل من لجنة الدائرة و لجنة الولاية ، موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش يعينه بحسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب ، و أما بالنسبة لمهام الكاتب على مستوى لجنة الطعن المركزية فتتكفل بكتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب ، و يعين المدير العام للضرائب أعضاءها[1] .

و في هذا الشأن نتساءل لماذا منح المشرع مهام كتابة اللجان إلى إدارة الضرائب ، رغم كون هذه الأخيرة طرفا أساسيا في النزاع .

3- صدور آراء اللجان:

عند عرض النزاع على أعضاء اللجان من رؤسائها ، تتم دراسة و مناقشة الطعون من ثلاثة أوجه رئيسية[2] :

- أصل الضريبة محل النزاع و أساس فرضها.
- أوجه النزاع التي أثارها المكلف.
- و في الأخير إستنتاجات أعضاء اللجنة المعنية حول أوجه الطعن .

ولا تعمل لجان الطعن بإسم أحد أطراف النزاع ، بل يكمن دورها في إعادة النظر في الخلاف الواقع بين مصلحة الضرائب و المكلف بدفع الضريبة[3] .

وأثناء مرحلة البحث و النقاش يتدخل كل عضو من أعضاء اللجنة لإبداء رأيه حول موضوع النزاع ، و ذلك بعد الإطلاع على حيثيات النزاع و ما تم التحقيق فيه من خلال تقارير إدارة الضرائب و كذا أوجه الطعن و الإستنتاجات التي آثارها المكلف بالضريبة ، و في الأخير أوجب المشرع أن تتم الموافقة على آراء اللجان بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين ، و في حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا [4] .

بالإضافة إلى شرط التصويت على آراء اللجان بأغلبية الأعضاء الحاضرين ، أحاط المشرع آراء اللجان بجملة أخرى من الشروط ، منها ما تعلق بآجال صدورها و منها ما تعلق بتعليلها و تأسيسها ، نوردها فيما يأتي :

---

(1): أنظر المادة 81 مكرر: 1 ، 2 و 3 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(2): I.G.P.C , 2010 , op.cit , p : 40 .

(3): حسين فريجة ، المرجع السابق الذكر ، ص: 49 .

(4): I.G.P.C , 2005 , op.cit , pp : 31-33 .

- **آجال الفصل** [1] :

تلتزم لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر إبتداءا من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجة .

و إذا لم تبد اللجان قرارها في أجل أربعة أشهر، ففي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام القضاء المختص ، و نشير إلى أن المشرع لم يلزم هذه اللجان بإطار و مجال زمني محدد لإبداء آرائها إلا من خلال أحكام قانون المالية لسنة 2007 .

و تجدر الملاحظة إلى أن المشرع لم يشر إلى إمكانية الطعن القضائي من عدمه قبل إنقضاء هذه المدة ، و هل أن إجراء الطعن أمام اللجان له أثر موقف للطعن القضائي قبل إنقضاء آجال الفصل الممنوحة للجان.

و كما نلاحظ أن مدة الأربعة أشهر ، قد تكون طويلة إذا أخذنا بالنظر مصلحة المكلف بالضريبة و طبيعة النزاع و أهميته .

- **تعليل آراء اللجـــان** [2]:

أوجب المشرع المالي تعليل الآراء الصادرة عن اللجان ، و كما ألزمها في حالة عدم المصادقة على تقرير إدارة الضرائب أن تحدد قيمة مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للمكلف الطاعن.

- **التوقيع على آراء اللجان و تبليغها** [3] :

يتم التوقيع على آراء اللجان من طرف رئيس كل منها ، و يتم تبليـــغها إلى إدارة الضـــرائب و للمكلف كما يأتي :

- **إلى إدارة الضرائب:**
- بالنسبة لآراء لجنة الدائرة و لجنة الولاية ، تبلغ هذه الآراء بواسطة الكاتب ، بحسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب ، في أجل عشرة (10) أيام إبتداءا من تاريخ إختتام أشغال اللجان .
- بالنسبة لآراء اللجنة المركزية للطعن : تبلغ آراؤها بحسب الحالة إلى المدير الولائي المختص أو إلى مدير المؤسسات الكبرى ، في أجل عشرين يوما (20) إبتداءا من تاريخ إختتام أشغال اللجنة .

---

(1): أنظر المادة: 81-2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(2): أنظر المادة 81-3 ، من نفس القانون .

(3): أنظر المادة 81 مكرر: 1 ، 2 و 3 ، من نفس القانون .
أو/ أنظر المادة 50 من القانون رقم 06-24 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر.

- **إلى المكلف بالضريبة :**

نصت المادة 80-3 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي :

" ... و تبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر إنتهاء إجتماع اللجنة من طرف الرئيس ، ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد ، حسب الحالة ، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب ، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب ..."

و في هذه الحالة ربما كان من الأجدر للمشرع أن يقول : "... و يعلم أو يتم إعــلام التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة أثناء إنتهاء إجتماع اللجنة ، و يبلغ القرار للمكلف ..."

و قد شملت أحكام المادة 80-3 ، جميع أنواع اللجان ، و ذلك لورودها على وجه العموم .

و بخصوص هذا الإجراء الأخير، قد يطرح التساؤل حول أمرين ، الأول : لماذا أناط المشرع إجراء تبليغ المكلفين بإدارة الضرائب ، بالرغم أن هذه الأخيرة طرف أساسي في النزاع ، و لماذا لم يسند هذا الإجراء إلى اللجان نفسها ، و الأمر الثاني ، يكمن في تمكينه إدارة الضرائب من إجراء هذا التبليغ في أجل شهر ، حيث تعتبر مدة الشهر طويلة مقارنة بنوع و طبيعة الإجراء .

و كما أن المشرع من خلال تعديله لقانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2007 ، لم يحدد بداية إنطلاق هذا الأجل ، و ذلك على خلاف الأمر سابقا ، و الذي حدده المشرع حينها إبتداءا من تاريخ إستلام رأي اللجنة[1] .

و أما فيما تعلق بشكل و محتوى آراء اللجان ، فيجب أن تشتمل هذه الآراء على البيانات التاليــة:[2]

- ذكر إسم الرئيس و أسماء الأعضاء المداولين ، و صاحب الطعن .
- تاريخ المصادقة .
- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع .
- الحيثيات و الإعتبارات التي بني عليها الرأي مع تسبيبه .

ثانيا : الطبيــعة القانــونية لآراء لجــان الطعن للضــرائب المباشرة و الرســوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة .

يثير موضوع الطبيعة القــانونية لآراء لجان الطعن للضرائب المباشرة و الــرسوم المــماثلة و الرسم على القيمة المضافة عدة إشكالات تتمحور حول ألماهية القانونية لهذه الآراء ، و مدى إلزاميتها للمخاطبين بها أو أطراف النزاع الضريبي ، بالإضافة إلى مبرر إضفاء المشرع للرقابة

[1]: أنظر المواد : 49-3 ، 50-4 ، 51-4 من القانون رقم : 91- 25 ، السابق الذكر (المعــدل لقانــون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة) .

[2]: عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر، ص : 60 .
أو/ أنظر : حسين فريجة ، المرجع السابق الذكر، ص: 55 .

الإدارية من طرف إدارة الضرائب على هذه الآراء و إمكانية الطعن فيها ، بالرغم من أنها طرف أساسي في صنعها ، عدا كونها طرفا في النزاع أساسا ، و سنحاول معالجة هذه الإشكالات فيما يأتي ، و من حيث الأوجه السابق ذكرها.

- الماهية القانونية لآراء لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة:

ورد في فحوى نصوص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و عبر التعديلات المختلفة له بموجب قوانين المالية المختلفة ، أن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة تبدي رأيا بخصوص الطعون المقدمة أمامها من طرف المكلفين بالضريبة ، و من هذا المنطلق تساءل الكثير من الباحثين حول إمكانية إعتبار هذه الآراء قرارات إدارية أم لا ؟.

و كما أن الإختلاف شاسع جدا إذا ما إعتبرنا أن ما تصدره اللجان قرارات إدارية ، فيجوز في هذه الحالة الطعن فيها أمام القضاء ، أما إذا اعتبرناها مجرد آراء ، فإنه لا يمكن الطعن في الآراء أمام القضاء[1].

و كما نلاحظ بهذا الشأن أن المشرع الجزائري عند إدراجه للأحكام المتعلقة بلجان الطعن ضمن قانون الإجراءات الجبائية ، تناول ما يفيد أن هذه اللجان تبدي رأيا "Un Avis" من خلال الفقرات :1 ، 3 و 4 من نص المادة 80 من هذا القانون[2] ، و في حين نجده يستعمل مصطلح القرار في نفس المادة وضمن الفقرة الثانية منها [3] ، و بالتالي فالمشرع جعل من هذه اللجان تبدي الآراء تارة و تارة أخرى تصدر القرارات .

- مدى إلزامية أراء اللجان:

هناك من إعتبرها مجرد آراء تتخذ من أجل تحقيق المصالحة بين المكلف و إدارة الضرائب[4] ، كما يوجد من إعتبرها آراء إستشارية لتقريب وجهات النظر بين أطراف النزاع ، و ذلك على غرار ما أقره مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ : 05 ديسمبر سنة 1960 ، و الذي إعتبر رأي اللجان إستشاري لا يلزم الإدارة بشيء ، و ذلك ما أيده الفقه الفرنسي بإعتباره أن ما تبديه هذه اللجان من آراء لا يسمو إلى مرتبة القرار الإداري كما لا تعد هذه الآراء ملزمة التطبيق[5] ، و كما أن هناك

---

(1): عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 59 .
(2): المادة 81 معدله بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر .
(3): أنظر الفقرة 2 من نص المادة 81 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.
وقد ورد بها ما يأتي : " تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها ..."
(4): حسين فريجة ، المرجع السابق الذكر ، ص: 53 .
(5): Louis Trotabas et Jeans Marie Cotteret , op . cit , p : 302 .

من إعتبر آراء هذه الجان في التشريع الجزائري ملزمة لإدارة الضرائب و غير ملزمة للمكلف بالضريبة و ذلك قبل التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 1997 ، في حين أصبحت غير ملزمة لإدارة الضرائب أيضا بعد هذا التعديل(1).

و لكن بالرجوع إلى فحوى أحكام نصوص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل صدور قانون المالية لسنة 1997 ، نجد أن المشرع المالي الجزائري لم ينوه أو يشير أبدا بخصوص تقيد وإلتزام إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة بآراء اللجان ، إلا أنه من خلال التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 1997 ، أضاف المشرع عبارة جديدة إلى نصوص المواد المتعلقة بلجان الطعن تضمن فحواها ، أنه بإمكان المدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجان ، إذا كان يخالف صراحة حكما من أحكام قانون الجباية ، بشرط إبلاغ المعني بالأمر(2).

و كما أن قانون الإجراءات الجبائية و بموجب التعديل الوارد عليه بقانون المالية لسنة 2007 نصت المادة 81-4 منه ، على أنه عندما يعتبر رأي اللجان غير مؤسس ، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب ، أو رئيس المركز الجواري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك .

و في الحقيقة أنه يستفاد من فحوى التعديل أن رأي اللجان كان ملزما لإدارة الضرائب ، وأن المشرع أورد إستثناءا في قانون المالية لسنة 1997 ، و أكده كذلك في قانون المالية لسنة 2007 ، فالأصل أن تقوم الإدارة بتنفيذ قرار اللجان ، والإستثناء تأجيل التنفيذ عند المخالفة الصريحة لأحكام قانون الضرائب، و بهذا الشأن نجد أن المشرع في التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 1997 كان أكثر وضوحا و دقة من التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 2007، حيث أنه جاء في الأول أنه يؤجل تنفيذ رأي اللجان إذا كانت هناك مخالفة صريحة لقانون الضرائب ، و أما في قانون المالية لسنة 2007 ، فإن إدارة الضرائب بإمكانها تعليق القرار عند إعتبار رأي اللجان غير مؤسس ، حيث أن عبارة " غير مؤسس" أقل وضوحا من مفهوم عبارة المخالفة الصريحة لقانون الضرائب .

و لكن المشرع حين إستعماله مصطلح التعليق في تعديل قانون 2007 ، بدى لنا الأمر أفضل من إستعمال عبارة تأجيل التنفيذ في قانون 1997، لأن التعليق قد يناسب هذه الحالة على خلاف التأجيل .

و عموما فيما تعلق بمدى إلزامية آراء اللجان ، فيبدو لنا أنها ملزمة لإدارة الضرائب

(1): سليم قصاص ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 74-75 .
أو/ أنظر ، عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص: 59 .

(2): أنظر المواد 29 ، 30 ، 31 من قانون المالية لسنة 1997 ، السابق الذكر، والمعدله على التوالي للمواد : 300 -3 ، 301-4 ، 302-4 ، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، السابق الذكر.

إلا أن هذا الإلزام يشوبه نوع من الخلل لتحكم هذه الأخيرة في تنفيذ آراء اللجان .

- رقابة إدارة الضرائب على آراء اللجان و الطعن فيها:

نصت أحكام قانوني المالية لسنتي 1997 و 2007 على تأجيل أو تعليق تنفيذ قرارت اللجان إذا رأت إدارة الضرائب أنها مخالفة لقانون الضرائب أو غير مؤسسة ، و في هذه الحالات تقوم هذه الأخيرة برفع طعن ضد الآراء الصادرة عن اللجان إلى القضاء في غضون الشهر الموالي لتاريخ صدور هذه الآراء[1] .

و من منطلق هذه التعديلات منح المشرع لإدارة الضرائب سلطة الرقابة على آراء اللجان مما جعل البعض يرى في ذلك تعطيلا لفعالية هذه اللجان بما منحه لمصلحة الضرائب من سلطة و صلاحية تقدير مدى مخالفة هذه الآراء للقانون الجبائي ، مما يجعل المكلف في حالة شك تجاه فعالية الآراء التي تنتهي إليها اللجان ، ومما يجعله مضطرا في أغلب الأحيان للجوء إلى القضاء[2]

و باالإضافة إلى ذلك أوجب المشرع على إدارة الضرائب الطعن أمام القضاء الإداري في حالة تعليقها تنفيذ هذه الآراء ، و أكدت ذلك التعليمة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب فور صدور التعديل بقانون 1997[3]، و من هنا ثار الجدل حول إمكانية طعن إدارة الضرائب في آراء اللجان نظرا لإعتبارها طرفا في إصدارها [4] و أختلفت أحكام القضاء في هذا الشأن ، فقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 23 أفريل لسنة 2001 ، تحت رقم : 001717 ، بجواز منازعة إدارة الضرائب لقرار اللجان عن طريق الطعن فيه ، و قضى بنفس الحكم في قرار آخر صادر بتاريخ : 19 فيفري 2001 ، تحت رقم : 001720 ، و قد أسس مجلس الدولة حكمه المؤرخ في : 23 أفريل 2001 إستنادا إلى أحكام المادة 30 من قانون المالية لسنة 2007 [5] .

و في حين تراجع مجلس الدولة عما حكم به في القرارين السابقين ، و خالف تماما ما نص عليه القانون صراحة ، في قراره الصادر بتاريخ : 28 جانفي 2002 تحت رقم : 002060(قرارغير منشور) ، والذي ذهب فيه إلى عدم جواز الطعن في رأي لجنة الطعن للولاية من طرف مدير

---

[1]: أنظر المواد 300-3 ، 301-4 ، 302-4 ، من قانون الضرئب المباشرة و الرسوم المماثلة ، بعد التعديل الوارد بقانون المالية لسنة ، و/ أنظر المادة 81 فقرة 4 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، بعد التعديل بموجب أحكام القانون رقم 06-24 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر .

[2]: سليم قصاص ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 18-19 .

[3]: أنظر التعليمة رقم 11 المؤرخة في : 02 ماي 1997، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، ص: 2/2 .

[4]: حسين فريجة، المرجع السابق الذكر، ص ص:56-57.

[5]: عبد العزيز أمقران ، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة " ، مجلة مجلس الدولة عدد خاص (المنازعات الضريبية) ، 2003 ، ص: 19.

الضرائب للولاية بإعتباره عضوا فيها [*] .

و من هذا التناقض في أحكام مجلس الدولة ، يرى البعض و يميل إلى ضرورة إستقرار مجلس الدولة على التطبيق السليم للنص القانوني الواضح و الصريح [1] .

و ما يمكن ملاحظته بهذا الشأن أن التطبيق السليم للقانون قد يتطلب عدم جعل إدارة الضرائب عضوا مقررا ضمن تشكيلة اللجان ، و الإقتصار على إستدعائها كما هو الحال بالنسبة للمكلف بالضريبة ، على أساس إعتبارها طرفا في النزاع كما هو الحال بالنسبة للمكلف .

الفرع الثاني

الإجراءات أمام لجان المصالحة و طبيعة آرائها

وسنتطرق أولا إلى الإجراءات أمام هذا النوع من اللجان ومن ثم الطبيعة القانونية لآرائها

أولا : الإجراءات أمام لجان المصالحة : وتتمثل هذه الإجراءات فيما يأتي

1- إجراءات الطعن أمام لجان المصالحة:

تستطيع الإدارة الجبائية أن تقدر أو تعيد تقدير مبالغ الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات الخاضعة لحقوق التسجيل[2] ، و من هذا المنطلق تقوم مصالح الضرائب بإستدعاء المكلف بالضريبة لتعرض عليه التقييم أو التقدير الذي إعتمدته كأساس لفرض حقوق التسجيل على أساس القيمة التجارية الحقيقية للأموال الخاضعة للحقوق ، فإذا قبل المكلف بتقدير الإدارة ، تقوم هذه الأخيرة بتسوية الوضعية بناءا على محضر يمضي فيه كلا الطرفين ، و يلتزم بمقتضاه المكلف بدفع الفارق من الحقوق الناتج عن فارق التقدير بين تقييم الإدارة و المبلغ المصرح به من المكلف ، و في غياب موافقة المكلف أو إستجابته لتقدير الإدارة ، ترفع هذه الأخيرة الأمر إلى لجنة المصالحة[3] .

و بالتالي فإن الأمر ليس كما هو عليه بالنسبة للجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة أين يقوم المكلف برفع طعنه أمام اللجان ، فبالنسبة للجان التوفيق فإن الإدارة الجبائية هي من يحيل الأمر إلى لجنة المصالحة في حال عدم إمتثال المكلف وإستجابته لتقديراتها الضريبية في مادة التسجيل ، و ربما هذا ما جعل بعض الباحثين في الشأن الضريبي يعتبر من هذا الإجراء بمثابة التظلم المسبق و الإجباري للمكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب في مادة حقوق التسجيل بالرغم من عدم بروز إرادته في القيام بهذا الإجراء .

---

[*]: عبر مجلس الدولة عن الموقف المضاد من خلال الحيثية التالية :
" حيث أنه لا يمكن الطعن في قرار من طرف مصدره ، و أن المدير الولائي الطاعن ، بصفته عضوا ، يعد مصدرا للقرار ، و بالتالي لا يمكن الطعن فيه، و هو ما يجعل حكم قضاء المجلس صائبا يستوجب المصادقة عليه " .

[1]: عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص: 20 .

[2]: أنظر المادة 101 ، من القانون رقم 76-105 ، المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم ، السابق الذكر .

[3]: عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص: 72 .

و في هذا الصدد و بمقارنة ما ورد في التشريع الفرنسي حول كيفية اللجوء إلى لجنة المصالحة فإننا نجد المادة 591 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي ترخص للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب إخطار لجنة المصالحة في حال عدم الإتفاق حول مقدار التعديل الضريبي أو وجوده [1].

2- إجتماع لجان المصالحة :

تجتمع لجنة المصالحة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بدعوة من رئيسها ، و لا تصح مداولاتها إلا بخمسة أعضاء على الأقل ، بما فيهم الرئيس[2] ، و لم يحدد المشرع وقتا معينا لإجتماع اللجنة و يكون بذلك قد ترك السلطة في ذلك تقديرية لإدارة الضرائب ، لكونها الجهة التي يتم الإجتماع على مستواها و الجهة التي تترأس اللجنة ، و تتشكل منها أغلبية أعضائها.

- كتابة اللجان:

يقوم بمهام كتابة لجان المصالحة ، مفتش من إدارة التسجيل ، و يحضر هذا الأخير الجلسات بصوت إستشاري[3] .

- إستدعاء المكلف بالضريبة :

يتم إستدعاء المكلف بالضريبة المعني عشرين يوما على الأقل قبل تاريخ الإجتماع ، و يشار في الإستدعاء إلى إمكانية الإدلاء بأقواله أو إرسال ملاحظاته مكتوبة ، و كذا إمكانية الإستعانة بمستشار يختاره أو يعينه وكيلا مؤهلا قانونا[*] .

و يكون إستدعاء المكلف بالضريبة بمجرد إعلام أو إشعار موصى عليه مع إشعار بالإستلام[4] و يعد هذا الإستدعاء قاطعا للتقادم ، و يجب إرساله خلال الأربع سنوات إبتداءا من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح [5] .

3- صدور آراء لجان المصالحة :

إذا لم يتم الإتفاق بين الإدارة و المكلف بالضريبة أو إذا لم يحضر هذا الأخير أو لم يرسل ملاحظاته مكتوبة ، تصدر اللجنة رأيا [1] ، و بالتالي فإنه و بحسب أحكام قانون التسجيل فإن لجنة

(1): ‘’ … Lorsqu’un désaccord persiste sur le montant (ou sur l’existence même) du redressement l’article L59A permet au redevable ou à l’Administration de saisir la commission départemental de conciliation ‘’, Roland Torrel , op.cit , p : 51.

(2): انظر المادة 103 فقرة أخيرة ، من القانون رقم 76-105 ، المعدل و المتمم ، السابق الذكر.

(3): أنظر المادة 103 فقرة أولى ، من نفس القانون .

(*): وهو نفس المبدأ تقريبا الذي ذهب إليه المشرع الفرنسي بحسب نص المادة 1653BA من القانون العام للضرائب حيث أنه يمكن لرئيس اللجنة أن يستمع إلى أي شخص ذو خبرة لتوضيح الأمر للجنة و على نفقة المكلف، و كما أن هناك تشابها كبيرا بين أحكام لجنة المصالحة في التشريع الجزائري و الفرنسي ، عند النظر إلى المواد: 1653A، 1653 B و 1653BA ، من القانون العام للضرائب الفرنسي .

(4): انظر المادة 104 ، من نفس القانون / أوأنظر:
I.G.P.C, 2005, op.cit , p :2 .

(5): أنظر المادة 104 فقرة 3 ، من نفس القانون .

المصالحة تصدر رأيا في الحالة السلبية فقط و المقترنة بعد الإتفاق أو غياب الأطراف و عدم إرسال ردهم الكتابي، حيث أنه في الحالة الإيجابية و المقترنة بإتفاق المكلف و الإدارة ، يتم التوقيع على تعهد من المكلف ويصادق عليه المدير الولائي للضرائب ، و يصبح نافذا في مواجهة الطرفين .

و في حال عدم الإتفاق فإن التقدير الذي يقدمه المكلف بالضريبة يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائية ، و ذلك في أجل عشرين يوما إبتداءا من تبليغ رأي لجنة التوفيق ، و تبلغ هذه الزيادة إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام .

و إذا لم يدفع المكلف بالضريبة الرسوم و الزيادات المطالب بها خلال عشرة أيام ، يحرر في حقه سند تحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها بالمادة 354 و ما يليها من قانون التسجيل [(2)] .

و لم يقيد المشرع اللجنة بآجال محددة لإبداء رأيها بالإضافة إلى عدم توضيحه لكيفية تصويت أعضاء اللجنة على هذا الرأي ، كما لم يلزم هذه اللجان بتعليل أو تسبيب آرائها كما هو الشأن بالنسبة لآراء لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة ، و ذلك على خلاف المشرع الفرنسي الذي ألزم لجان التوفيق بتسبيب آرائها [(3)].

- تبليغ رأي لجان التوفيق:

تصدر هذه اللجان رأيا يبلغ إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام[(4)] ، و في هذا الصدد لم يتناول المشرع آجال خاصة لتبليغ هذا الرأي ، و إكتفى بذكر طريقة التبليغ فقط ، و كذلك الأمر بالنسبة للتدابير الداخلية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب [(5)] .

ثانيا : الطبيعة القانونية لآراء لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل :

تكون آراء لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل نافذة في حق المكلف بالضريبة ، حيث أنه إذا لم يدفع هذا الأخير الرسوم و الغرامات المطالب بها من طرف اللجنة ، يحرر مفتش إدارة التسجيل في حقه سند تحصيل ، و يعمل على تنفيذه المدير الولائي للضرائب ، و ذلك من خلال وضع التأشيرة التنفيذية عليه و إرساله إلى قابض الضرائب ألمختص للقيام بمتابعة تحصيله [(6)] .

و من هنا فإن آراء هذه اللجان تتولد عنها آثارا تخلق مراكز قانونية في حق المكلف ، و في صالح الإدارة الجبائية ، هذه الأخيرة التي تعد في الحقيقة مصدرة القرار نظرا لتشكيله لجان التوفيق

[(1)]: أنظر المادة 105 ، من نفس القانون /أو أنظر:
I.G.P.C , 2005 , op.cit , p : 26 .

[(2)]: أنظر المادة 106 من القانون رقم 76-105 ، السابق الذكر/أو أنظر : I.G.P.C, 2005, op.cit, p : 26

[(3)]: Art 60-3, Code des procédures Fiscales , www.legifrance.fr /2011.

[(4)]: أنظر المادة 105 من القانون رقم 76-105 ، السابق الذكر.

[(5)]: I.G.P.C, 2005, op.cit ; p : 26

[(6)]: أنظر المادة 356 من قانون التسجيل ، السابق الذكر/ وللتوضيح أكثر أنظر المواد : 357 ، 358 من نفس القانون.

في هذا النوع من الحقوق الجبائية ، وكذلك بإعتبارها الجهة الإدارية التي تعمل على تنفيذ آراء اللجان ، و كذا توقيع الجزاءات عند عدم الإمتثال لهذه الآراء و ذلك من خلال تحرير سندات التحصيل و من ثم متابعة المكلفين بها ، مما يجعل آراء لجان المصالحة ترقى إلى مرتبة القرارات الإدارية بما تخلقه من مراكز قانونية للمخاطبين بها.

و أما بالنسبة للمكلفين الذين لم ترضهم آراء لجان المصالحة فيرى البعض أن بإمكان هؤلاء الطعن أمام القضاء المختص ، من دون اللجوء إلى إجراء التظلم أو الشكوى أمام الإدارة الجبائية، لأن رأي اللجنة في الحقيقة يجسد رأي إدارة الضرائب(1) .

الفرع الثالث

الإجراءات أمام لجان الطعن الولائي و طبيعة آرائها

وكما هو الحال بالنسبة للجان السابقة نتناول فيما يلي الإجراءات أمام هذه اللجان ومن ثم الطبيعة القانونية لآرائها

أولا: الإجراءات أمام لجان الطعن الولائي :

وتتمثل هذه الإجراءات فيما يأتي

1- إجراءات تقديم الطلبات أمام لجان الطعن الولائي :

تختلف إجراءات هذه الطلبات بالنسبة لكل من المكلفين بالضريبة و قابضي الضرائب .

- **بالنسبة لطلبات المكلفين بالضريبة :**

تخضع طلبات المكلفين بالضريبة و المتعلقة بإلتماس العفو إلى جملة من الشروط الشكلية و الموضوعية ندرجها فيما يأتي :

- **الشروط الشكلية:** نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إرسال الطلبات إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة ، مع إرفاقها بالإنذار الخاص بالدفع ، و في حالة عدم تقديم هذه الوثيقة فيجب ذكر رقم المادة التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الطلبات ضمن الجدول الضريبي(*) .

و ورد في التعليمات التوضيحية للإدارة الجبائية ، أن تحرر هذه الطلبات على ورق عادي ، على أن ترفق بجميع الوثائق الضرورية (من مستخرجات جداول الضرائب، ونسخ إنذارات

---

(1): أنظر الفصل الأول من البحث موضوع الدراسة ، ص ص : 36- 37 .

(*): ورد ضمن أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي :

" يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسو الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها ...
... يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية ..."

و في حين نجد النص المقابل باللغة الفرنسية إستعمل عبارة تدل على الطلبات ، حيث ورد كما يلي :

'' … Les demandes doivent être adressées au Directeur des Impôts de la Wilaya …''

و بإعتقادنا فإن النص الفرنسي هو الأصوب و الأصح .

الدفع...) ، و في حالة عدم وجودها على المكلف ذكر رقم المادة الضريبية موضوع الطلب، و كما ورد أن الشروط الشكلية لهذه الطلبات مشابهة لشروط الشكوى بإستثناء شرط الآجال المتعلق بهذه الاخيرة ، و ذلك بإعتبار الطلب غير نزاعي و يرتبط بإلتماتس عفو و مساعدة الإدارة الجبائية (1) .

و بالتالي فإنه من خلال ما جاء في فحوى المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية فإن جميع طلبات العفو الخاصة بالمكلفين الموجودة ملفاتهم على مستوى المديرية الولائية للضرائب ، توجه إلى المدير الولائـي للضرائب لتلك الولاية ، بما في ذلك طلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب ، و بغض النظرعن مبالغ هذه الطلبات ، لأن الإحالة على اللجنة الجهوية للطعن إجراء داخلي للإدارة الجبائية .

و أما فيما يخص طلبات المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ، فقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أنه بإمكان هؤلاء تقديم طعون ولائية بناءا على أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ، و على أنه تخول سلطة البت في طلبات هؤلاء المكلفين بالضريبة إلى مدير المؤسسات الكبرى بعد الأخذ برأي اللجنة المحدثة لهذا الغرض ، و على أنه تحدد كيفيات إحداث وتشكيل و سير اللجنة المشار إليها بموجب قرار يصدره المدير العام للضرائب(2) ، و بالفعل فقد صدر هذا القرار سنة 2008 عن المدير العام للضرائب(3) .

---

(1): ‘’… Cette demande est rédiger sur papier libre et appuyée de toutes les pièces nécessaires (Extrait de rôle, copie d’avertissement …etc) . Au défaut de présentations de ces pièces , le contribuable devrai indiquer le n° de l’article du rôle afferent à l’imposition , pénalités et amendes concernées .

Les conditions de forme sont indiques à celles de la réclamation contentieuse, exception faite du délai de présentations , le contribuable peut , en effet , introduire sa demande de remise ou modération sans être soumis à des conditions de délais puisqu’il s’agit d’une mesure de bienveillance tenant compte de la bonne moralité du réclament et de sa situation sociale et financière ‘’ : I.G.P.C , 2005 , op.cit , p : 63 .

(2): أنظر المادة 173 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

ونشير إلى أن المادة 173 محدثة ، بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003 ، و معدلة كما يلي :

- بموجب المادة 53 من قانون المالية لسنة 2007
- بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2008
- بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2010
- بموجب المادة 57 من قانون المالية لسنة 2011 .

(3): Cette Commission à été instituée par décision du Directeur Général des impôts N° : 083 du 29 Mars 2008 portant création, composition et fonctionnement de la commission compétente à l’égard des contribuables dont le dossier fiscal est géré par la D.G.E , et modifiée par : décision N° : 187 du 28 Juin 2009, DGI, MF.

وعلى هذا الاساس فإن طلبات العفو المتعلقة بهؤلاء المكلفين ترسل إلى مدير المؤسسات الكبرى ، و مهما كانت المبالغ المرتبطة بهذه الطلبات ، و هذا الأمر منطقي بإعتبار هذه الهيئة ، هيئة مركزية و هيئة وحيدة على مستوى الوطن .

– **الشروط الموضوعية :** إن طلبات أو إلتماسات المساعدة يجب أن تكون معللة ، و على المكلف تقديم الأسانيد و الحجج اللازمة ، و في هذا الشأن تختلف أوجه التبرير و التعليل بالنسبة لطلبات الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها (و هي الحقوق الأصلية) ، عن إلتماسات الإعفاء أو التخفيف من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية .

– الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية : يجوز للمكلفين بالضريبة إلتماس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها بشرط توافر حالة العوز أو ضيق الحال ، و التي تجعلهم عاجزين عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة [1] ، و يجب على هؤلاء إثبات هذه الحالة أو الوضعية بجميع وسائل الإثبات الممكنة .

– الطلبات المتعلقة بالزيادات والغرامات الجبائية: إن الزيادات والغرامات الجبائية هي مبالغ إضافية على الحقوق الاصلية ، ناتجة عن عدم مراعاة المكلفين بالضريبة للنصوص القانونية الضريبية ، كعدم التصريح في الأوقات القانونية المحددة أو النقص في التصريحات أو عدم التصريح نهائيا، و هي تشكل بذلك عقوبات مالية لعدم إحترام و مراعاة القوانين[2] .

و بالتالي فإن إلتماسات الإعفاء من هذه الزيادات و الغرامات تتطلب تعليل و ذكر الأسباب التي أدت بالمكلف إلى عدم مراعاة النصوص مع تقديم الأسانيد و الحجج اللازمة، وفي هذه الحالة و لإثبات حسن نية المكلف فمن الأنسب له إرفاق طلبه بوصل تسديد الحقوق الأصلية[3] ، و كما يعتبر تسديد الحقوق الأصلية إجباريا بالنسبة لحقوق الرسم على القيمة المضافة قبل اللجوء إلى طلب أو إلتماس إلغاء أو تخفيض الزيادات و الغرامات الجبائية المرتبطة بهذه الرسوم[4].

– **بالنسبة لطلبات قابض الضرائب :**

أجاز المشرع لقابضي الضرائب أن يطلبوا إقرار إنعدام قيمة الضرائب غير القابلة للتحصيل، و على هؤلاء توجيه طلباتهم إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى بحسب الحالة .

---

[1]: أنظر المادة 93 فقرة أولى ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

[2]: أنظر المادة 93 فقرة 2 ، من نفس القانون .

[3]: I.G.P.C, 2010 , op.cit , p : 63 .

[4]: أنظر المادة 141 ، من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، السابق الذكر ، و قد ورد ضمن هذه المادة ما يلي : " ... تكمن العناصر المثبتة لحسن نية المدين بالضريبة في حرصه على مواعيد آداء التزاماته الجبائية ، و كذا في الجهود التي يبذلها لتسديد دينه الجبائي ".

و قد إشترط المشرع أن تقدم هذه الطلبات إبتداءا من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج جداول الضرائب في التحصيل (و هي آجال تتوافق مع آجال التقادم الضريبي) ، مع تحديد أسباب و حجج عدم قابلية التحصيل[1] .

و ترجع أسباب عدم قابلية التحصيل إلى مايلي[2] :

- وفاة المكلف بالضريبة من دون أن يترك أموالا قابلة للحجز.
- غياب أو إختفاء المكلف بالضريبة دون أن يخلف وراءه أموالا قابلة للحجز.
- المتابعة الغير مجدية للمكلف من طرف إدارة الضرائب ، مع إستنفاد كل الطرق و الوسائل القانونية المتاحة في عملية التحصيل الضريبي وصولا إلى إجراء الحجز و المتابعة القضائية .
- الحكم على المكلف بعقوبة السجن أكثر من أربع (04) سنوات ، مع عدم إمتلاكه لأموال قابلة للحجز.

و ترتبط كل من هذه الحالات بوجود الوثائق الإثباتية والخاصة بكل حالة من الحالات السابقة على التوالي[3] :

- شهادات الوفاة و الإحتياج مستخرجة من المجلس الشعبي البلدي و من الدفتر الأصلي .
- شهادات الفقدان والإحتياج مرفقة بمحضر إعسار يعده قابض الضرائب.
- ملف المتابعة يحوي نسخ عن جميع عقود المتابعات تجاه المدين زائد محضر الإعسار.
- نسخة مطابقة لأصل الحكم مرفقة بشهادة عدم الإستئناف زائد محضر الإعسار .

و يجب أن تقدم هذه الطلبات إلى غاية 30 أفريل من كل سنة ، و كما يجب أن تحتوي كشوف هذه الطبلات على مايلي[4] :

- سنة إدراج الضرائب في التحصيل .
- طبيعة الضرائب .
- كشف خاص عن كل بلدية .
- كشف خاص بكل مفتشية.
- وبحسب مبالغ الضرائب ، بالنظر إلى إختصاص لجنة الولاية و اللجنة الجهوية .

و أما فيما يخص الضرائب التي إنقضت على وجودها على مستوى حسابات قابضي الضرائب مدة

---

[1]: أنظر المادة 94-1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

[2]: Instruction N° : 103 , du 12 Mars 2001 , portant les modalités de mise en ouvre de l'admission en non valeur et en surséance des impôts et taxes , MF, DGI, p:3.

[3]: Op.cit , p :03 .

[4]: Ibid , p : 04 .

عشرة سنوات ، فبإنقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل ، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة[1] ، أي أنه إبتداءا من السنة الحادية عشرة الموالية لسنة إدراج جداول الضرائب في التحصيل ، تعتبر الضرائب التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة [2] .

و توجه الطلبات بخصوصها إلى السلطة المعنية إلى غاية 30 أفريل من كل سنة، و لا يشترط تعليل أو تسبيب هذه الطلبات ، و يتم الإكتفاء بذكر طبيعتها و سنة إدراجها في التحصيل و تحديد كشف كل بلدية على حدى[3] .

2- إجتماع لجان الطعن الولائي :

تجتمع لجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الولائية للضرائب مرة في الأسبوع على الأقل ، و ذلك بناءا على إستدعاء من رئيسها ، و يكون إجتماع لجان الطعن الولائي على المستوى الجهوي مرة في الشهر على الأقل و بإستدعاء من رئيسها[4] .

و أما فيما يخص لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ، فتجتمع هذه الأخيرة بإستدعاء من رئيسها مرة في الشهر على الأقل[5] .

و لا تصح إجتماعات لجان الطعن الولائي إلا بحضور ثلثي (3/2) أعضائها، و يتم إخطار الأعضاء قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الإجتماع[6] .

- كتابة اللجان:

يتولى كتابة اللجان على مستوى المديرية الولائية ، رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية[7] .

أما على المستوى الجهوي فتسند مهام كتابة اللجنة إلى رئيس مكتب الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب[8] ، و كذلك الأمر بالنسبة للجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات[9] .

---

(1): أنظر المادة 94-2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(2): Instruction N° : 103 du 12 Mars 2001, op.cit , p : 7.

(3): op.cit , p: 07

(4): Décision du Directeur Général des Impôts N° : 16 du 28 Mai 1991, portant la création , composition et fonctionnement des commissions de recours gracieux, Article 5, P : 1/1, MF,DGI.

(5): Article 5 , Décision N° : 187 du 28 Juin 2009, op.cit .

(6): Article 6 et 7, Décision N° : 16 du 28 Mai 1991, op.cit .

(7): Article N° : 03 , ibid .

(8): Article N° : 04 , ibid .

(9): Article N° : 3 , Décision N° : 187 du 28 Juin 2009 , op.cit .

3- صدور أراء لجان الطعن الولائي:

تتخذ قرارات لجان الطعن الولائي بناءا على أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين ، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس ، وتعلل القرارات و تدون مداولات اللجان و قرارتها في محضر الجلسة ، و يمضي في هذا المحضر الأعضاء الحاضرين ، و تلحق ملفات المكلفين بنسخ من المحاضر المتعلقة بها ، و بالنسبة لملفات المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ترسل نسخ من المحاضر إلى المديرية العامة للضرائب على أساس تقرير إخباري [1] .

و في الأخير يقوم المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى بحسب الحالة ، بإصدار قراره حول طلب المكلف بناءا على قرار لجنة الطعن المختصة ، و أوجب المشرع تطابق قرار مدير كل من هذه المصالح بقرار اللجنة المختصة ، و من ثم يتم تبليغ القرار إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام في أجل 15 يوما من تاريخ إجتماع اللجان [2] .

وكما نصت المادة 93 فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية ، على أن تبلغ هذه القرارات للمعنيين وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، و قد ورد في هذه المادة الأخيرة ما يلي : " يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة ، أو يوجهونها لهم ..." .

و أما فيما يخص طلبات قابضي الضرائب فإنها تخضع إلى إجراءات خاصة ، تختلف عن طلبات المكلفين بالضريبة [3] .

ثانيا: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي

تناول المشرع الجزائري موضوع الطلبات المتعلقة بالطعن الولائي ضمن باب مستقل ضمن الجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية ، والأمر كذلك بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سابقا ، حيث خصص لها قسما خاصا من الباب الثالث من هذا الأخير.

و بذلك يكون المشرع قد أخرج طلبات أو إلتماسات الطعن الولائي من إطار النزاع الضريبي سواءا في مادة الوعاء أو مادة التحصيل الضريبي ، فهذه الطلبات و الإلتماسات مرتبطة في الأساس بضرائب وغرامات مفروضة قانونا ، و ليس بإمكان المكلف الطعن في مدى مشروعيتها لا أمام الإدارة و لا أمام القضاء .

---

(1): I.G.P.C , 2010 , op.cit , p :85 .
(2): Article N° : 10 , Décision N° : 16 du 28 Mai 1991, op.cit / ou voir I.G.P.C,2010, op.cit, pp : 86-87 .
(3): Instruction N° : 13 du 12 Mars 2001, op.cit , pp : 3-4 .

و من هنا يطرح الإشكال حول طبيعة قرارات لجان الطعن الولائي ، فهي في الأصل قرارات إدارية ملزمة لإدارة الضرائب و المكلف في نفس الوقت ، و لكن عندما لا يرضى المكلف بهذه القرارات ، يطرح التساؤل حول الفرص القانونية المتاحة لهـذا الأخير لمراجعة قرارات الإدارة الجبائية ، و في هذا الشأن لم يتح المشرع للمكلف الطعن في هذه القرارات ، إلا فيما يخص الطعن في قرار لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب أمام اللجنة الجهوية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب .

وأما بخصوص الطعن القضائي في قرارات اللجان ، فبالرغم من أن هذه القرارات تعد قرارات إدارية ، إلا أن المشرع المالي لم يتـح للمكلف إمكـانية الطعن القـضائي في هذه القـرارات ، بالرغم من أنه قيـد و ربط قبـول هذه الطلبات بحـالات معينة تتصل بالمكلف بالضريبة ، مما يوجب تأسيس هذه الطلبـات ، وهو ما يستلزم أيضا تعليل القرارات الصادرة بشأنها .

وعلى هذا الأساس كان من الأفضل لو فرض المشرع نوعا من الرقابة على هذه القرارات كنوع من تحديد السلطة التقديرية المفرطة للإدارة الضريبية ، و خاصة أن هذه اللجان ذات تشكيلة جبائية مطلقـة و آراؤها ملزمـة ونهائيـة ، و ذلك و لو بنـوع معين من رقـابة الملاءمـة على الأقـل .

الفصل الثالث

التسوية القضائية للنزاع الضريبي

- ألمبحث الأول: رفع الدعوى الضريبيبة
- المبحث الثاني: سير الدعوى الضريبية

نظرا لما توفره الرقابة القضائية من ضمانة و حماية لحقوق الأشخاص من أخطاء و تجاوزات الإدارة [1]، أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية و كاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم ، سواءا الإجبارية منها و المتعلقة بالطعن الإجباري أمام الإدارة الجبائية أو الإختيارية والمتعلقة بلجان الطعن ، و التي أسفرت جميعها عن قرارات غير مرضية لهم .

و بالتالي فما مدى فعالية هذا الطعن القضائي في تسوية وفض النزاع الضريبي ، و هل يشكل ضمانة حقيقية للمكلف بالضريبة و خاصة أنه يعتبر المرحلة النهائية و الفرصة الأخـيرة المتـاحة له ، و كما يطرح التساؤل عن مدى تمكن و قدرة القاضي الإداري في النظر و التحكم في المسائل المتعلقة بالنزاع الضريبي رغم عدم تخصصه في المجال الضريبي المفعم بالتعقيد التقني و النصوص المتشعبة .

و بما أن السبيل الوحيد المتاح للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية أمام القضاء يكمن في الدعوى الضريبة بإعتبار هذه الأخيرة السلطة و الوسيلة التي خولها القانون للمكلف للإلتجاء للقضاء للنظر و الفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة و حماية حقوقه المرتبطة بذلك ، و هي كما نعلم وسيلة و سلطة ذات طبيعة إجرائية .

و من هذا المنطلق ستدور دراستنا في هذا الفصل حول الدعوى الضريبية بإعتبارها موضوع المرحلة القضائية لتسوية النزاع الضريبي ، مبرزين الإجراءات و الخصوصيات القانونية المتعلقة بهذا النوع من الدعاوى الإدارية و التي تميزها عن الدعوى الإدارية في عمومها بحسب القواعد الإجرائية العامة ، و سيكون ذلك بالأساس عبر مبحثين ، نتناول في الأول كل ما له علاقة برفع الدعوى الضريبية و أما الثاني فنتناول فيه سير الدعوى الضريبية .

---

[1] : محمد بن أعراب ، إستقلالية السلطة القضائية في الجزائر ، مذكرة ماجستير في القانون العام ، كلية الحقوق ، جامعة سطيف ، 2002 - 2003 ، ص : 13 .

المبحث الأول
رفع الدعوى الضريبية

للإلمـــام بكل المسائل المتعلقة برفع الدعوى الضريبية ، ستتم الدراسة عبر هذا المبحث من خلال مطلبين نتطرق في الأول إلى الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية و مسألة الاختصاص ، و أما الثاني فنورد فيه شروط و حالات رفع الدعوى الضريبية .

المطلب الأول
الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية و مسألة الاختصـــاص

الفرع الأول
الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية

تعتبر الدعوى الضريبية من أهم دعاوى القضاء الإداري ، لكن إلى أي نوع من الدعاوى تنتمي؟ و ذلك على أساس التقسيم السائد للدعاوى الإدارية إلى دعاوى إلغاء و دعاوى تفسير و دعاوى فحص مشروعية و دعاوى تعويض أو ما يعرف بدعاوى القضاء الكامل .

و في هذا الصدد أقر مجلس الدولة الفرنسي صراحة أن النزاع الضريبي ينتمي إلى القضاء الكامل مؤكدا أن كل الدعاوى المرفوعة في المادة الضريبية تنتمي بطبيعتها لـــدعاوى القضاء الكامل[1] ، و قد حكم المجلس أنه لا يمكن للمحكمة الإدارية التي عرض عليها النزاع حول الضرائب المفروضة من طرف الإدارة الجبائية ، أن تكتفي بإلغاء قرار المصالح الجبائية الفاصلة في شكاية المكلف ، محيلة هذا الأخير إلى الإدارة الجبائية لتستخلص نتائج أو آثار هذا الإلغاء أو تكلفها بفرض ضريبة جديدة بالمطابقة مع قرارها ، بل تكتفي الإدارة هنا بإصدار سند تحصيل الضريبة .[2]

و أما في الجزائر بلد البحث و الدراسة ، فيرى الأستاذ عبد العزيز نويري المستشار بمجلس الدولة الجزائري ، مايلي :[3]

---

(1): Slim Kammoun , La nature juridique du contentieux fiscal , Association tunisienne de droit Fiscal , http://www.profiscal.com , aout 2010.

(2): Req n° 33554 du 17/12/1978, C.E , Cyrille David et Autres , Les grandes arrêts de la jurispridence fiscal , 4eme édition , DALLOZ , 2003 , p :133.

(3): عبد العزيز نويري ، المرجع السابق الذكر ، ص : 75 .

" تنتمي القواعد المتعلقة بالمنازعة الجبائية إلى القضاء الكامل ، فيحكمها قانون الإجراءات المدنية ، و كذا التشريع الجبائي الذي له طابع خاص و أولوية في التطبيق عملا بالمادة 168 فقرة 3 من قانون الإجراءات المدنية ".

و كما أكد الأستاذ مسعود شيهوب أن منازعات العقود و العمران و الضرائب تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل[1]، و هو نفس الطرح الذي ذهب إليه الأستاذ بعلي محمد الصغير بإعتبارها من دعاوى التعويض .

و أما عن التشريع الجزائري ، فنجد أن قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نص على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع ، و التي لم ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية [2] ، و كما نص هذا القانون كذلك على أن ترفع القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات أمام المحكمة الإداريـــــة [3].

و من هنـــا نلاحظ أن المشرع الجزائري قد أكد و لو بطريقة غير مباشرة إنتماء الدعاوى الضريبية إلى دعاوى القضاء الكامل ، و ذلك نظرا إلى إحالة الإختصاص بالفصل في هذا النوع من الدعاوى إلى المحكمة الإدارية سواءا بالنسبة للقرارات الصادرة عن المصالح المحلية للإدارة الجبائية و المتمثلة في المديريات الولائية للضرائب و مراكــز الضرائب و المراكــز الجــوارية للضـــرائب أو بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة و بإعتبار هذه الأخيرة مصلحة أو جهة ذات إختصاص وطني .

و بالتالي فإن إنعقاد الإختصاص للمحكمة الإدارية للفصل في الدعوى الضريبية مهما كانت الجهة المصدرة للقرار محلية أو مركزية ، يؤكد إنتماء هذه الدعوى إلى دعاوى القضاء الكامل، و ذلك إعمالا لنص المادة 801-2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد أو إعمالا لنص المادة 7 مكرر فقرة أخيرة من قانون الإجراءات المدنية السابق ، و لم يتجلى هذا الأمر في السابق قبل إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية و إعادة توزيع الإختصاص ، نظرا للإختصاص الوحيد للمدير الولائي للضرائب سابقا في إصدار القرارات المتعلقة بالنزاع في المادة الجبائية .

و أما عن التطبيق القضائي في الجزائر، فقد أسند القاضي الإداري بالغرفة الإدارية للمحكمة العليا سابقا الإختصاص بالفصل في الدعوى الضريبية إلى الغرفة المحلية بوصفها جهة القضاء الكامل

---

[1] : مسعود شيهوب ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الإختصاص) ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 1999 ، ص: 380 .

[2] : أنظر المادة 82-1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

[3] : أنظر المادة 173 ، من نفس القانون (بعد التعديل بموجب أحكام القانون رقم 10-13 ، المتضمن قانون المـــالية لسنة 2011) .

و ليس للغرفة الإدارية لدى المحكمة العليا بوصفها قاضي إلغاء ، و كان ذلك من خلال القرار رقم 88444 بتاريخ 29 ديسمبر 1991، و الذي أسند فيه الإختصاص إلى الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب، و ذلك على أساس أن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حينها حدد صراحة الجهة القضائية المختصة ، و هي الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي .[1]

و على أساس ما سبق ذكره، فإن الدعوى الضريبية تنتمي إلى دعاوى القضاء الكامل، و برأينا فإن هذا الإنتماء له ما يبرره وذلك إذا ما نظرنا إلى سلطات و صلاحيات القاضي الإداري حين نظره في الدعوى الضريبية ، حيث لا يقتصر دور هذا الأخير على إلغاء القرار الإداري كما هو الحال بالنسبة لقاضي المشروعية بل يتعدى الأمر ذلك ، فبإمكانه إتخاذ قرار آخر أو تعديل قرار الإدارة الضريبية ، فسلطة القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية واسعة تتعدى مجرد إلغاء القرارات الصادرة عن مصالح إدارة الضرائب مما يجعل الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل ، و قد أحسن المشرع الجزائري بإعتبارها كذلك .

الفرع الثاني

مسألة الاختصـــــاص

تطرقنا ضمن المبحث التمهيدي لهذه الدراسة إلى القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي على وجه العموم، أما الآن فنتناول المسائل المتعلقة بالإختصاص في إطار التشريع الجزائري ، سواءا ما تعلق منها بالإختصاص النوعي أو بالإختصاص الإقليمي و الأسس القانونية المتعلقة بهذه المسائل .

أولا : فيما تعلق بالإختصاص النوعي :

طبقا لنص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، فإن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية ، و بإعتبار الدعـــوى الضريبية من دعـــاوى القضاء الكامل ، ينعقد الإختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في هذه الأخيـــرة .

و نشير أنه بصدور قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و الذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية ، و كذا النص صراحة على إختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل من خلال نص المادة 801: 2 من هذا القانون ، و عدم الإقتصار على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة و الولاية و البلدية ، و كذا المـــؤسسات العمـــومية ذات الصـــبغة الإدارية و الرامية إلى طلب التعويض فقط كما في السابق ، فمن هنـــا لم يعد الإشكال مطروحا حول الجهة

---

[1] : أنظر القـــرار رقم 88444 بتاريخ 29 ديسمبر 1991 ، الغرفة الإدارية ، المحكمة العـــليا ، المجـــلة القضـــائية العدد 1993/2 ، الجزائر ، ص : 148 .

القضائية الإدارية المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية ، و خاصة أن المشرع لم يحدد في السابق ماهية الغرفة الإدارية المختصة بهذه الدعوى على مستوى المجالس القضائية .

و من أهم الإصلاحات التي حملها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 08-09 أنه خول بموجب المادة 801 :1 منه للمحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير ممركزة على مستوى الولاية ، وهذا بعد أن كثر الجدل بشأنها وأختلفت الرؤى بين من إعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية وبين من إعتبرها جزء من التنظيم الإداري للولاية [(1)]، وكما نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة[(2)] ، وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة في هذا الشأن على إختصاص المحاكم الإدارية[(3)] .

ولقد تشدد القانون الإجرائي العام في المواد المدنية و الإدارية الجديد بشأن قواعد الإختصاص النوعي في المواد الإدارية وإعتبرها من النظام العام وأجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه ، وكذلك الخصوم في أي مرحلة كان عليها النزاع .[(4)]

وكما نشير إلي أن عدم التنصيب الكلي للمحاكم الإدارية على المستوي الوطني ، جعل الإختصاص ينعقد إلي كل من المحاكم الإدارية والغرف الإدارية على مستوى المجالس القضائية بحسب الحالة ، حيث ينعقد الإختصاص للمحاكم الإدارية التي تم تنصيبها ، في حين ينعقد للغرف الإدارية على مستوي المجالس القضائية بالولايات التي لم يتم تنصيب محاكم إدارية على مستواها .

وعموما فيما تعلق بمسألة الإختصاص النوعي فإن المشرع الجزائري من خلال ما سبق ، قد أسند الإختصاص فيما تعلق بالدعاوى الضريبية إلي جهة القضاء الإداري و بالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية ، وذلك بالنسبة لجميع أنواع الضرائب دون تحديد ، سواءا إرتبطت هذه الدعاوى بالضرائب المباشرة أو الغير مباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال أو بحقوق التسجيل و الطابع ، فجهة القضاء الإداري هى المختصة بالنظر و الفصل في كل هذه الدعاوى على إختلاف أنواعها ، فالمشرع الجزائري عمل على توحيد الإختصاص بشأن الدعوى الضريبية وذلك على خلاف بعض التشريعات الأخرى التي عملت على توزيع الإختصاص بشأن الدعاوى الضريبية بين جهات القضاء العادي و الإداري على أساس تقسيم الدعاوى الضريبية الى دعاوى متعلقة بالضرائب المباشرة

---

(1) : عمار بوضياف ، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة) ، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر 2008 ، ص : 116 .

(2) : أنظر المادة 801:-3 ، من القانون رقم 08-09 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، السابق الذكر .

(3) : أنظر المادتين 82 و 173 ، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم ، السابق الذكر.

(4) : أنظر المادة 807 ، من القانون رقم 08-09 ، السابق الذكر .

ودعاوى متعلقة بالضرائب غيرالمباشرة وعلى رأس هذه التشريعات التشريع الفرنسي [1] والتشريع البلجيكي [2] والتشريع المغربي[3] ، وقد نستغرب هذه المرة ، كيف أن المشرع الجزائري لم يقتد بنظيره الفرنسي بهذا الشأن على غرار باقي المرات.

ثانيا : فيما تعلق بالإختصاص الإقليمي :

نصت المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن يتحدد الإختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمواد 37 و38 من القانون المذكور، وعلية فالقاعدة العامة تنص على أن يؤول الإختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة إختصاصها موطن المدعى عليه ، وإن لم يكن له موطن معروف ، فيعود الإختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له ، وفي حالة إختيار موطن يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .

وفي حالة تعدد المدعى عليهم ، يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة إختصاصها موطن أحدهم .

وأما فيما تعلق بالدعوى الضريبية فإستثناءا عن تطبيق القاعدة العامة وخلافا لأحكام المادة803 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، نصت المادة804 :1 ، من نفس القانون على أن ترفع الدعاوى في مادة الضرائب و الرسوم وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم ، وهو نفس الإستثناء الذي تناولتة المادة الثامنة من قانون الإجراءات المدنية الملغاة أحكامه .

وعلى الرغم من عدم تحديد المشرع ضمن هدا القانون الملغى لطبيعة قواعد الإختصاص الإقليمي في المادة الإدارية كما هو الشأن بالنسبة لإعتبار قواعد الإختصاص النـوعي مـن النظام العام ، إلا أن قضاء الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا إعتبرها من النظام العام في قضية جابور رشيد ضد صندوق الضمان الإجتماعي بتاريخ 03 مارس 1996 ، وهو ما أيده وذهب اليه الأستاذ خلوفي رشيد [4]، وعلى نفس هذا المبدأ إستقر المشرع الجزائري عند إصداره لقانون الإجراءات المدنية والإدارية ، حيث إعتبر الإختصاص الإقليمي الى جانب الإختصاص النوعي في المواد الإدارية من

---

(1): Jean –Pierre Casimir , op.cit ,p :345.

(2) : محمد الخلاف ،" الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية " ، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ، العـدد الأول ، 2006 ، ص : 12 .

(3) : عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص: 74 .

(4) : رشيد خلوفي ، القضـاء الإداري (تنظيـم و إختصـاص) ، ديـوان المطبوعات الجامعية ، الجـزائر ، 2001 ص ص : 288-289 .

النظام العام ، مما يترتب عليه جواز إثارة الدفع بعدم الإختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ، وكذا وجوب إثارته تلقائيا من طرف القاضي[1] .

وعلى هذا الأساس ينعقد الإختصاص في مواد الضرائب والرسوم الى المحكمة الإدارية أو الغرفة الإدارية بحسب الحالة ، والتي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضرائب والرسوم ، وهي الجهة التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة ، وذلك سواءا كانت الدعوى من المكلف أو إدارة الضرائب ، وهذا إنطلاقا من أحكام القانون الإجرائي العام المدني و الإداري نظرا لعدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية للإختصاص الإقليمي بإعتباره قانونا خاصا في المادة الإجرائية الجبائية ، وإكتفاء المادة 82 :1 منه بذكر المحكمة الإدارية .

وفي هذا الإطار يطرح الإشكال بالنسبة للدعاوى المرفوعة ضد القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات(D.G.E)، والتي لم ترض المكلفين بها ، حيث أنه وإعمالا لنص المادة173 من قانون الإجراءات الجبائية والمواد 801: 2 ،801: 3 و804: 1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، ترفع هذه الدعاوى وجوبا أمام المحكمة الإدارية بمكان فرض الضريبة ، وهي المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة ، و بالنظر الى الإختصاص ذو الطابع الوطني لهذه المصلحة الضريبية والمبني على معيار مالى بحت في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة ، مما يجعل هؤلاء المكلفين مهما كانت أمكنة تواجدهم وعناوين نشاطاتهم مضطرين إلى رفع الدعاوى بشأن قرارات هذه المصلحة الوطنية أمام المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة بإعتبارها المحكمة الإدارية الواقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة ، وهذا ما يعد إرهاقا للمتقاضي ، وحيادا عن مبدأ تسهيل التقاضي وتقريب القضاء من المكلف بالضريبة ، وكما يشكل بإعتقادنا توزيعا غير عادل للقضايا فيما بين المحاكم الإدارية ، بإعتبار المحكمة الإدارية بالعاصمة شأنها شأن بقية المحاكم من حيث الهرم القضائي و الأسس القانونية التي تحكمها .

---

[1] : أنظر المادة 807 ، من القانون رقم 08-09 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، السابق الذكر.

المطلب الثاني

حالات وشروط رفع الدعوى الضريبية

سواءا تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب ، فلابد من إرتباطها بحالات معينة وخضوعها لمجموعة من الإجراءات والشروط لقبولها ، والتي تختلف بحسب رافع الدعوى .

الفرع الأول

دعوى المكلف بالضريبة

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة بإختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة ، ومن جهة أخرى بإختلاف القرار المطعون فيه ، فيما إذا كان هذا الأخير صادرا مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناءا على تظلم المكلف بالضريبة ، أو كان ناتجا عن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية ، أو أن القرار المطعون فيه متعلق بإجراءات متابعة وتحصيل الضريبة ، فالمشرع أتاح للمكلف أثناء مرحلة الطعن القضائي مراجعة ومراقبة قانونية الضريبة المفروضة عليه وكذا شرعية الإجراءات المتبعة لتحصيلها [1] ، وعلى هذا الأساس سنرى في البداية الحالات والأوضاع التي أتاح المشرع فيها للمكلف رفع دعواه .

أولا : حالات رفع دعوى المكلف:

مكن المشرع المكلف بالضريبة من حق اللجوء إلى القضاء وبحسب ما ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية في الحالات والأوضاع التالية:

- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع ، والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، أمام المحكمة الإدارية.[2]
- كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة ، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية [3].

---

[1] : رشيد خلوفي ، قانون المنازعات الإدارية ، المرجع السابق الذكر ، ص: 86 .

[2] : أنظر المادة 82-1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر (وللإشارة فإن المادة 82-1 ، معدلة كما يلي :

- بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003 .
- بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2007 .
- بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008 .
- وبموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011).

[3] : نفس المرجع .

- يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية .[1]
- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب في الآجال المحددة قانونا ، أو في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن إعتراضه على إجراءات المتابعة أو إعتراضه على التحصيل الجبري أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية .[2]
- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق بإسترداد الأشياء المحجوزة وفي حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب وفي الآجال القانونية المحددة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.[3]
- ومن خلال أحكام قانون المالية لسنة 2011 ، مكن المشرع المكلفين بالضريبة المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية والذين لم يرضهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاويهم طبقا للمادة 80 من نفس القانون ، من رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقا لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية .[4]

وبالنظر إلى هذه الوضعيات أو الحالات التي مكن المشرع المكلف بالضريبة على أساسها من اللجوء إلى جهة القضاء الإداري سواءا تعلق النزاع بتحديد وعاء الضريبة أو بإجراءات تحصيلها ، نلاحظ أنه لم يوضح صراحة أو لم يكن دقيقا في جميع هذه الحالات من حيث الجهة التي ترفع الدعوى ضدها بالتحديد ، وخاصة أن الأمر لم يبقى كما في السابق حيث كان المدير الولائي للضرائب الجهة الوحيدة التي تتلقى تظلمات المكلفين بالضريبة ، ففي ظل التنظيم الهيكلي والمصلحي الجديد للإدارة الجبائية ، والذي مكن المشرع من خلاله لكل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ، ورئيس مركز الضرائب ، ورئيس المركز الجواري للضرائب البت والفصل في تظلمات المكلفين ، أصبحت جهات إصدار القرارات بشأن هذه التظلمات متعددة ، وبالتالي يطرح التساؤل ضد من ترفع الدعوى في هذه الحالات ، وخاصة أنه يمكن إعتبار كل من المديرية الولائية للضرائب والمركز الجواري للضرائب ومركز الضرائب ، مصالحا غير ممركزة للدولة على مستوى

---

[1] :أنظر المادة 82-2 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر(لم يتضمن نصها : مدير كبريات المؤسسات).
[2] :أنظر المواد 50 و 51 من قانون المالية لسنة 2011 (المنشئة والمحدثة للمواد 153 مكرر و 153 مكرر 1، ضمن قانون الإجراءات الجبائية) .
[3] :أنظر المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011 ، السابق الذكر(والمعدلة للمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية).
[4] :أنظر المادة 57 من نفس القانون (والمعدلة والمتممة للمادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية) .

الولاية ، وكما أوجد المشرع على مستوى هذه الجهات من إدارة الضرائب مصالحا مختصة بالطعون القضائية بموجب المرسوم التنفيذي الذي يحدد صلاحياتها [1]، وكذلك بإعتبار مديرية كبريات المؤسسات مصلحة وطنية مركزية تحوي مصالح مختصة أيضا.

وللإجابة على هذا التساؤل من خلال ما ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية نجد ما يلي :

نص المشرع ضمن المادة 76-3 من هذا القانون على أن يبت رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب ، بإسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لمجال إختصاصهما وذلك رغم أن إختصاص الفصل والبت في الشكاوى الممنوح لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب إختصاص أصيل بموجب القانون وليس بموجب التفويض.

وبالتالي فإن الدعاوى المتعلقة بالقرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب ، ترفع ضد المدير الولائي للضرائب التابعة له هذه المراكز.

وأما بخصوص الدعاوى ، بخصوص القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات ، فلم يتناول المشرع الجزائري هذا الأمر إلا من خلال أحكام قانون المالية لسنة 2011 ، والذي عدل وتمم بموجبه المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث نص من خلالها أنه يمكن للمكلفين التابعين لهذه الهيئة رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقا لأحام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعلى الرغم من تعديل المادة 82 بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011 [2] ، إلا أنها لم تتضمن هذه الهيئة كما هو الحال بالنسبة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، وذلك على عكس المواد 153 و 154 (مواد متعلقة بنزاع التحصيل) بعد التعديل بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011 [3]، حيث تضمنت هاتين المادتين إضافة مدير كبريات المؤسسات فيما تعلق بالتظلمات في مجال التحصيل الضريبي إضافة إلى المدير الولائي للضرائب .

وكما أن المادة 82-2 من قانون الإجراءات الجبائية ، نصت على أنه يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب في الآجال المنصوص عليها قانونا أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية ، وبالتالي فإن هذه المادة جعلت المدير الولائي الجهة المختصة الوحيدة بإرسال جميع الإشعارات المتعلقة بالتظلمات مهما كانت الجهة الفاصلة فيها.

---

(1) : أنظر أحكام المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، السابق الذكر .

(2) : أنظر المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011 ، السابق الذكر .

(3) : أنظر المادتين 49 و 52 ، من نفس القانون .

وبالرجوع إلى الفقرة الرابعة من نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع مكن كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب من رفع الدعاوى أمام القضاء ، وبالتالي فإنه قد أعطى لهؤلاء أهلية التقاضي صراحة (وسنوضح ذلك لاحقا)

وبالتالي فإنه وحتى في غياب النص الصريح ، فإن الدعاوى ضد القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات ، ترفع ضد مدير كبريات المؤسسات وخاصة أن المشرع إعتمد ذلك صراحة في نزاع مادة التحصيل الضريبي ، وبإعتقادنا أن عدم نصه على ذلك في نزاع مادة الوعاء كان سهوا منه ، خاصة بإعتبار مصلحة مديرية كبريات المؤسسات ، جهة مركزية ذات إختصاص واسع يفوق إختصاص المديريات الولائية للضرائب ، على خلاف الأمر بالنسبة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب التابعة في الأساس لهذه المديريات الولائية ، إلا أنه قد يكون من الأفضل أن ترفع الطعون في جميع الحالات ضد الجهة التي أصدرت القرار، وخاصة في ظل عدم وجود مانع قانوني ، و تمتع المصالح المختصة بإصدار القرار بإدارة الضرائب بأهلية التقاضي .

ثانيا: شروط رفع دعوى المكلف بالضريبة

بعد أن إستعرضنا الحالات و الأوضاع التي يمكن فيها للمكلف رفع دعواه الضريبية ، إلا أن هذه الأخيرة لا تكون مقبولة إلا إذا توافرت فيها مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية ، سواءا تلك الشروط العامة المحددة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو مجموعة الشروط الخاصة المحددة بموجب قانون الإجراءات الجبائية(1) ، وسنتناول فيما يلي هذه الشروط المختلفة مركزين على جملة الشروط الخاصة بإعتبارها الموضوع الأساسي للدراسة .

1- **بالنسبة للشروط العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية:** وتتلخص هذه الشروط فيما يلي :

أ- وجوب توقيع عريضة المكلف بالضريبة من طرف محام، وهو ما نصت عليه المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، وعلى خلاف قانون الإجراءات المدنية القديم.

ويرى الأستاذ عمار بوضياف أن إجراء وجوبية رفع الدعوى بواسطة محام أمام المحاكم الإدارية يثير إشكالا كونه ينجم عنه إلقاء المزيد من الثقل على المتقاضي وإرهاقه بتحمل أعباء الإستعانة بمحام خاصة وأن الأمر يتعلق بجهة قضائية إبتدائية وجهة وقائع وليس أمام جهة عليا وجهة قانون فقط ، ولكنه في الوقت نفسه يشفع لهذه الوجوبية من زاوية تميز القضاء الإداري عن غيره من الأقضية كونه يقوم على الإجتهاد ، وأن دور القاضي هو تأسيسي وإنشائي أكثر منه تطبيقي ، ولعل

(1) : I . G . P . C , 2010 , op . cit , p : 42 .

شرط وجوبية المحامي في المادة الإدارية هدفه أن يلعب هذا الأخير دورا في تأسيس مبادئ وأحكام القانون الإداري .[1]

ب- تضمين عريضة إفتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .[2]

حيث يتضح أن المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، مادة مشتركة التطبيق أمام جهات القضاء المدني وجهات القضاء الإداري ، وتنص هذه الأخيرة ، على أنه يجب أن تتضمن عريضة إفتتاح الدعوى ، تحت طائلة عدم قبولها شكلا ، البيانات التالية :

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى
- إسم ولقب المدعي وموطنه
- إسم ولقب وموطن المدعي عليه ، فإن لم يكن له موطن معلوم ، فآخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي ، ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي
- عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى
- الإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى .

ت- وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه ، ما لم يوجد مانع مبرر.

والجديد بهذا الشأن أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد نص على أنه إذا ثبت أن المانع أو الحائل لإرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه يعود إلى إمتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه ، أمر القاضي المقرر الإدارة بتقديم هذا القرار في أول جلسة ويستخلص بذلك النتائج القانونية المترتبة على هذا الإمتناع .[3]

ث-إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .[4]

وبما أن جميع قوانين الضرائب وكذا قانون الإجراءات الجبائية لم تنص على خلاف هذا المبدأ ، فالأمر كذلك .

---

[1] : عمار بوضياف ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 125-126 .
[2] : أنظر المادة 816 من القانون رقم 08-09 ، السابق الذكر .
[3] : أنظر المادة 819 ، من نفس القانون .
[4] : أنظر المادة 821 ، من نفس القانون .

ج-توافر الصفة و المصلحة : حيث نصت أحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، على أنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة ، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون ، ويثير القاضي تلقائيا إنعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه .

2- الشروط الخاصة:

وكما سبق أن ذكرنا هي مجموعة الشروط المحددة بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية، والتي يمكن إجمالها فيما يأتي :

- أ- شرط التظلم الإداري المسبق :

ورد ضمن التعليمة العامة لإجراءات المنازعات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لسنة 2010 ، وجوب تقديم التظلم الإداري أمام مصالح إدارة الضرائب كإجراء إداري مسبق قبل اللجوء إلى جهات القضاء الإداري ، ولم تستثني هذه التعليمة أي نوع معين من الضرائب والرسوم، ومرجعها في ذلك المواد 72 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية . [1]

وبالرجوع إلى فحوى أحكام هاتين المادتين ، نجد أنهما وردتا على سبيل العموم مشتملتين بذلك جميع أنواع الحقوق الضريبية دون إستثناء ، وهو ما يتماشى مع ما ورد ضمن تعليمة إدارة الضرائب لسنة 2010 .

وكما تطرقنا ضمن الفصل الأول فإن التساؤل لم يعد يطرح بشأن الضرائب الغير مباشرة حيث كان ينص قانون الضرائب غير المباشرة صراحة على عدم وجوب إجراء التظلم الإداري المسبق في هذا النوع من الحقوق الضريبية ، وذلك بإحالته حينها إلى قانون الإجراءات المدنية [2] ، وبصدور قانون المالية لسنة 2009 ، نصت أحكامه صراحة على أن يخضع النزاع في مادة الضرائب غير المباشرة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية [3]، وفي حين بقي الإشكال مطروحا بالنسبة لحقوق التسجيل ، فقد ذهب التطبيق القضائي من خلال قرار مجلس الدولة رقم 033940 بتاريخ 2007/07/11 ، إلى عدم وجوب إجراء التظلم الإداري المسبق في هذا النوع من الحقوق الضريبية ، وذلك حتى بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية ، وبالرغم من أنه إستقر على خلاف هذا المبدأ سابقا من خلال قرارين صادرين سنة 2003 .

---

(1): " La réclamation préalable auprès de l'administration fiscale constitue la première étape de la procédure contentieuse (art 71 et 172 du CPF).
Autrement dit , elle constitue une condition préalable et obligatoire au fins de receva--bilité de l'action en justice " : I.G.P.C, 2010, op.cit , p : 45 .

(2) : أنظر المادة 498 من القانون رقم 76-104 المعدل والمتمم ، السابق الذكر (قبل التعديل بموجب المادة 34 من القانون رقم 08-21 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2009) .

(3) : أنظر المادة 34 من القانون رقم 08-21 ، السابق الذكر.

وبالرجوع إلى القرار رقم 033940 لسنة 2007 ، نجد أن قضاء مجلس الدولة أسس حكمه بناءا على نص المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية ، وذلك بإعتبار أن هذه الأخيرة تتعلق بالنزاع في مادة حقوق التسجيل ، وعلى أساس أنها حلت محل المادة 359 من قانون التسجيل بعد إلغائها بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2002، ومن أهم ما ورد ضمن حيثيات هذا القرار ما يلي: [1]

<< وحيث أن الإشكال الإجرائي المطروح من طرف المستأنفة يتعلق بمدى إستيفاء الدعوى الأصلية لشرط شكلي جوهري والمتمثل في مدى إحترامه للطعن الإداري المسبق قبل رفع الدعوى.

... وحيث أن مديرية الضرائب تدفع بالمواد 72،73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية بحجة أنها تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها عملا بالتعليمة 1208 المؤرخة في 2005/07/12 التي تعالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل وتوجه المعنيين بتقديم تظلم مسبق قبل رفعهم الدعوى.

حيث ولكن بالرجوع إلى مقتضيات قانون الإجراءات الجبائية يتضح أن نص المادة 158 منه وإن ورد في أحكام وقف التنفيذ (أي المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002) هو الذي حل محل المادة 359 من قانون التسجيل الملغاة ، ذلك لأن المنازعات المنصبة على سند التحصيل لا تتطلب تقديم تظلم مسبق بل تباشر الدعوى التي تخصها خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تبليغ المعني بسند التحصيل ، وحيث أنه لا مجال إذن لتطبيق المواد 72،73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات الوعاء المنصبة على الضرائب المباشرة ، الرسم على الأعمال وحقوق الطابع مما يتعين معه القول أن القرار المستأنف بتصريحه بقبول الدعوى الأصلية لرفعها في الأجل القانوني بعد إستبعاده للتعليمة الوزارية المحتج بها من طرف مديرية الضرائب والتي لا تلزمه وبعد إعتباره أن الطعن المسبق غير وجوبي في منازعات حقوق التسجيل يكون قد أصاب في تطبيق القانون وفي تفسير المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية >> .

وأما بالرجوع إلى القرارات السابقة لهذا القرار نجد أن مجلس الدولة قد إعتمد عكس هذا المبدأ ، فقد ورد ضمن قراره رقم 6509 بتاريخ 2003/02/25 ما يلي :

<< وحيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهو من النظام العام طبقا للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

وحيث أن رفع المدعي المستأنف دعواه خرقا لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا >> [2]

[1] : أنظر مجلة مجلس الدولة ، العدد 09 ، 2009 ، السابق الذكر ، ص ص : 67-68 .
[2] : أنظر مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، 2003 ، السابق الذكر ، ص : 76 .

وهو نفس ما ذهب إليه قضاء مجلس الدولة أيضا في القرار رقم 006325 بتاريخ 2003/02/25 ، حيث إعتبر إجراء التظلم المسبق من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا ، وعدم الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء ، ومن أبرز ما جاء ضمن فحوى هذا القرار ما يلي :

" ... وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أن عدم إحترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا "[1] .

ومن خلال القرارين الأخيرين نجد أن قضاة مجلس الدولة قد عمموا إجراء التظلم المسبق في مادة الضرائب، وذلك بالرغم من تأسيس حكمهم على مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وقد ذهب الأستاذ عزيز أمزيان في هذا الشأن ضمن مؤلفه حول المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري إلى إعتبار اللجوء الإجباري للمكلف بالضريبة في مادة حقوق التسجيل أمام لجنة المصالحة بمثابة التظلم المسبق ، مما يعفيه من التظلم أمام إدارة الضرائب ، ولكن بالرغم من منطقية ذلك ، إلا أنه في غياب الأساس القانوني أو بالأحرى النص الذي يؤيد ذلك ، يبقى الأمر مجرد طرح ، وبإعتقادنا أيضا أن إعتماد مجلس الدولة على نص المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية ، لا يوجد ما يبرره قانونا ، حيث لا يوجد ما يدل على أن نص هذه المادة قد حل محل المادة 359 من قانون التسجيل الملغاة بالإضافة الى أن نص المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية ورد تحت عنوان تأجيل الدفع لجميع أنواع الضرائب ، وهو نص عام وغير مقترن بحقوق التسجيل ، وكما أن مجلس الدولة لم يفرق ضمن هذا القرار (قرار 2007) بين مادة الوعاء في مجال حقوق التسجيل ومادة التحصيل ، حيث أنه تناول في منطوقه المنازعات المنصبة على سند التحصيل ، وهي تختلف تماما عن المنازعات المرتبطة بتحديد ضريبة التسجيل .

وبالتالي فإنه وفي غياب النص الواضح الذي يعفي من إجراء التظلم المسبق في مادة حقوق التسجيل ، وفي ظل الأحكام العامة الواردة ضمن قانون الإجراءات الجبائية بهذا الشأن ، بإعتبار قانون الإجراءات الجبائية قانون إجرائي عام بالنسبة لجميع قوانين الضرائب ، وخاصة في غياب نص يقيده ضمن هذه القوانين الضريبية الخاصة ، فإننا نميل إلى وجوب تقديم التظلم الإداري المسبق في جميع أنواع الضرائب والرسوم ، ونؤيد التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب في هذا الصدد ، بإعتبار هذه الأخيرة جزء من العملية التشريعية حين إعداد مشاريع قوانين المالية ، بالإضافة إلى أن المشرع سنة 2009 ، عمم هذا الإجراء حتى بالنسبة للضرائب غير المباشرة .

[1] : المرجع نفسه ، ص ص : 104 – 105 .

ونشير إلى أن ما سبق ذكره بشأن إجراء التظلم الإداري المسبق يتعلق بمادة وعاء الضريبة ، وأما فيما يخص مادة التحصيل الضريبي ، فقد عمم المشرع هذا الإجراء على جميع أنواع الضرائب وفي جميع نزاعات التحصيل الضريبي ، وذلك بموجب أحكام المواد 153 ، 153 مكرر و 154 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث أوجب أن ترسل الإعتراضات على شكلية إجراءات المتابعة والإعتراضات على التحصيل الجبري بحسب الحالة إلى مدير كبريات المؤسسات أو إلى مدير الضرائب بالولاية التابع له مكان الإخضاع الضريبي.

وهو نفس المبدأ الذي إستقر عليه التطبيق القضائي لقرارات مجلس الدولة ، والذي إستقر من خلال قراره رقم 207171 بتاريخ 2001/04/09 [1] ، والمتعلق بالإعتراض على الحجز وطلب إسترجاع المحجوزات ، وكذا قراره رقم 152508 بتاريخ 1999/03/22، والمتعلق بعدم إحترام الإجراءات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والذي أقر فيه عدم قبول الدعوى شكلا في منازعات التحصيل إلا إذا كانت مسبوقة بتظلم أمام الإدارة الضريبية [2] .

وما تجدر الإشارة إليه أن مجلس الدولة في أحد قراراته تحت رقم 007470 بتاريخ 2003/03/18 ، أقر أن دعوى إسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة. [3]

وتتلخص وقائع القضية في أن المؤسسة المدعية بصفتها مستثمرة في إطار برنامج الإستثمار في النشاط السياحي معفية من الضرائب إلا أنها فرضت عليها دون وجه حق مما أدى بها إلى رفع دعوى قضائية إنتهت بإبطال الضريبة المنازع فيها.

فإستنادا لهذا القرار وبعد إثبات المدعية تسديدها لجميع مبالغ الضرائب المفروضة عليها نتيجة إستعمال إدارة الضرائب لإجراءات التحصيل الزجرية ، تقدمت المدعية لرفع دعوى ثانية من أجل المطالبة بإسترجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق وبتعويض من أجل حرمانها من أموالها التي بقيت لدى إدارة الضرائب رغم صدور القرار المبطل لسبب تحصيلها.

فدفعت المدعي عليها مديرية الضرائب لولاية وهران بعدم تقديم المؤسسة المدعية لشكوى مسبقة طبقا لنص المادتين 297 و 298 من قانون الضرائب المباشرة.

فكان رد مجلس الدولة أنه لا مجال لتطبيق هاتين المادتين في قضية الحال كونها تخص منازعات التحصيل في مجال المتابعات الجبائية بالنظر إلى موضوع الدعوى الذي يظهر منه أن المدعية لا تنازع عملية التحصيل ، وإنما تصرف إدارة الضرائب المتمثل في إستمرارها في إبقاء

---

[1] : نفس المرجع ، ص : 92 .
[2] : المرجع نفسه ، ص : 106 .
[3] : المرجع نفسه ، ص ص : 83-85 .

المبالغ المحصلة بحوزتها رغم صدور قرار قضائي يبطل سند تحصيلها وبالتالي فلا مجال لوجوب التظلم المسبق نظرا لعدم تعلق النزاع بوعاء الضريبة أو تحصيلها بل إنه راجع إلى عمل مرفق إدارة الضرائب الذي يعتبر خطأ نظرا لعدم إستجابة هذه الأخيرة لقرار قضائي نهائي ، مما يرتب مسؤوليتها نتيجة سوء تسييرها للمرفق [1] .

ب- وجوب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه :

قد يطرح التساؤل حول ماهية القرار الإداري الواجب إرفاقه مع عريضة الدعوى ، وهل المقصود به القرار الأصلي والمتمثل في الإشعار بفرض الضريبة أو الإشعارات المتعلقة بعملية المتابعة ، أم أنه ذلك القرار السابق الناتج عن رد الإدارة على تظلم المكلف بالضريبة ، وقد وردت الإجابة ضمن قانون الإجراءات الجبائية على هذا التساؤل من خلال المادة 82-1 منه والتي نصت على أنه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية ، وقد نصت هذه المادة صراحة على قرار إدارة الضرائب بخصوص تظلم المكلف وأما المادة 83-2 من نفس القانون والتي أوجبت إرفاق القرار بعريضة الدعوى ، فقد نصت على وجوب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه ، من دون أن تحدد نوع هذا القرار ، إلا أنه بإعتقادنا أن نص المادة 82-1 كان واضحا بخصوص القرار الواجب إرفاقه بعريضة الدعوى.

ونشير في هذا الصدد أن هناك إختلافا فقهيا بصدد القرار الذي يكون محل رقابة القاضي الإداري ، فنجد أن الأستاذ أحمد محيو يرى أن القرار الذي ينتج عن التظلم الإداري المسبق هو موضوع ومحل المناقشة من طرف القاضي الإداري [2]

وبينما يرى الأستاذ رشيد خلوفي القرار الناتج عن التظلم ما هو إلا إجراء ضروري سابق للمناقشة القضائية [3]

بينما يرى الفقيه (PHILIP BERN) ، أن إنتماء النزاع الضريبي إلى نزاع القضاء الكامل يجعل المكلف ملزما بإستصدار القرار السابق حتى في ظل وجود القرار الأصلي والمتعلق بفرض

(1) : ز. كريبي ،" دعوى إسترجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق (تعليق على القرار رقم 7470-2003/03/18) " مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، 2003 ، السابق الذكر ، ص: 58 .
(2) : أحمد محيو ، المنازعات الإدارية ، المرجع السابق الذكر ، ص : 78 .
(3) : رشيد خلوفي ، قانون المنازعات الإدارية ، المرجع السابق الذكر ، ص : 54 .

الضريبة ، والمكلف لا يمكنه الطعن في قرار الضريبة بل في القرار الرافض لإلغاء أو تعديل القرار الأصلي . (1)

وبإعتقادنا فإن الرأي الأخير يجعل من القاضي الإداري عارفا للأسباب التي دفعت الإدارة إلى رفض تظلم المكلف ، ومن ثم تكوين فكرة جيدة حول موضوع النزاع وتوجهات أطرافه منذ الوهلة الأولى لعرض النزاع عليه .

وعموما فإرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه إجراء إلزامي لقبول عريضة الدعوى الضريبية ، وهو ما أيده قضاء الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية في القرار الصادر بشأن القضية رقم 64255 بتاريخ 07 أفريل 1990، والذي أوجب إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المتنازع فيه ، ورتب على ذلك رفض قبول الدعوى . (2)

وبإعتقادنا أن إرفاق عريضة الدعوى بالقرار الأصلي أو بالقرار السابق الناتج عن تظلم المكلف أمر سواء ، فالمهم أن يثبت المكلف إجراء التظلم المسبق ، لأن كلا القرارين ينصبان على موضوع النزاع نفسه .

جـ- شرط الميعاد :

كغيرها من الدعاوى الإدارية الأخرى ، ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد وآجال محددة لرفعها ويترتب على مخالفتها رفض الدعوى ، ونظرا لخصوصية هذا النوع من الدعاوى فقد فرق المشرع بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي ، فقد نظم آجال للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي وآجال أخرى بالنسبة للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي.

- آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي :

ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية ، وجوب رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر إبتداءا من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية .

(1) : Louis Trotabas et Jean Marie Cotteret , op.cit , pp : 312-313 .

(2) : أنظر المجلة القضائية للمحكمة العليا ، الجزائر ، العدد 4 ، 1991 ، ص: 232 .

– كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه ، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية . [1]

– ويمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين76–2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية ، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة(4) الموالية لآجال الفصل في الشكوى .[2]

و بالرجوع إلى فحوى المواد 76–2 و 77 ، نجد أنهما تضمنتا كما سبق و أن ذكرنا خلال الفصل الاول من الدراسة آجال الفصل في شكاوى المكلفين من طرف إدارة الضرائب ، و قد كان ذلك بحسب العديد من الحالات و التي يمكن أن تصل فيها مدة الفصل إلى ثمانية أشهر كأقصى حد ، وكما يتم الفصل فورا بالرفض في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائيا وخاصة تلك المقدمة بعد إنقضاء الآجال ، و بالتالي فإن المدة الزمنية الفاصلة من تاريخ رفع المكلف بالضريبة لتظلمه (تقديم شكواه) إلى غاية آخر أجل لتقديم دعواه من الممكن أن تصل إلى إثنى عشرة (12) شهرا ، وذلك عندما تصل مدة الفصل في شكوى المكلف إلى ثمانية أشهر ، وكما يمكن أن تقترب من الأربعة أشهر عندما يتم البت الفوري بالرفض في الشكاوى الغير جديرة بالقبول نهائيا ، وهذا ما يخالف ما أقره مجلس الدولة في العديد من قراراته ، على أن أجل رفع الدعوى الضريبية ثمانية أشهر ما بين تاريخ تقديم الطعن المسبق و الطعن القضائي.[3]

وقد أقر مجلس الدولة في العديد من قراراته صراحة عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا عند عدم تقديمها في الآجال القانونية المحددة[4] ، و بالتالي فإن التطبيق القضائي إعتبر آجال تقديم الدعوى الضريبة من النظام العام و لا وسيلة بذلك للمكلف بالضريبة لتدارك سقوط حقه في رفع الدعوى عند فوات الآجال القانونية المحددة .

و يرى الأستاذ عبد العزيز أمقران أن هناك مجموعة من المسائل تتعلق بأجل الطعن أمام جهة القضاء الإداري من الجدير التوقف عندها .[5]

---

[1] : أنظر المادة 82: 1 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر (بعد التعديل بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011) .

[2] : أنظر المادة 82: 2 ، من نفس القانون .

[3] : أنظر مجلة مجلس الدولة ، العدد 1 ، 2002 ، ص : 123 / وأنظر كذلك : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر، ص : 25 .

[4] : أنظر القرار رقم 001190 بتاريخ 11 جوان 2001 ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 1 ، السابق الذكر ، ص : 123 وأنظر كذلك القرار رقم 186071 بتاريخ 2000/01/17 ، والقرار رقم 156625 بتاريخ 1999/03/08 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، السابق الذكر ، ص ص : 23–24 .

[5] : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 24–32 .

- حالة الطعن في قرار مدير الضرائب بالولاية قبل إنقضاء الأجل المقرر لجوابه على الشكوى و في هذه الحالة تكون الدعوى سابقة لأوانها ، و هو ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 191060 بتاريخ 2000/02/14 (غير منشور)، والذي قضى فيه بأن الدعوى تستحق الرفض لكونها سابقة لأوانها [1].

- في حالة سكوت الإدارة طيلة الأجل المقرر لجوابها على الشكوى ، فمتى يبدأ أجل الأربعة أشهر في السريان؟

و في هذا الشأن نجد أن المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على وجوب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر إبتداءا من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 من نفس القانون (و هي آجال الفصل في الشكوى) ، و بالتالي فالمشرع أوجب رفع الدعوى خلال أجل أربعة أشهر إبتداءا من تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار ، و مهما كان تاريخ تبليغ هذا القرار (حتى بعد الآجال المحددة لإدارة الضرائب لإصدار قرار الفصل في الشكوى) .

وفي هذه الحالة هل يبدأ أجل الأربعة أشهر في السريان من تاريخ إنقضاء المهلة المخصصة لجواب الإدارة أم يبقى مفتوحا ولا يبدأ حسابه إلا من يوم صدور قرار الإدارة حتى بعد إنقضاء الأجل المقرر لذلك .

وفي هذا الأمر كان قضاء مجلس الدولة متضاربا فقد قضى في القرار رقم 185670 بتاريخ 2000/06/12 (غير منشور) ، مؤيدا لإدارة الضرائب في دفعها ، و من أبرز ما جاء في هذا القرار ما يلي:[2]

<<... في حالة سكوت مدير الضرائب بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 334 في فقرتها الأولى ، فإن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه ثمانية (08) أشهر إبتداءا من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب >>.

و برأي الأستاذ عبد العزيز أمقران أن ما أقره هذا القرار بخصوص هذه المسألة مناف لما هو منصوص عليه في الفقرة الأولى ضمن المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية التي وردت بصيغة الوجوب و أبرزت حق المكلف بالضريبة في الطعن القضائي خلال أربعة أشهر إبتداءا من تبليغه بقرار مدير الضرائب و كذا عدم أهمية حصول التبليغ قبل أو بعد إنقضاء المهلة المخصصة للجواب على الشكوى .[3]

(1) : نفس المرجع ، ص : 24 .
(2) : المرجع نفسه ، ص : 28 .
(3) : نفس المرجع ، ص : 28 .

و كما قضى مجلس الدولة على خلاف القرار السابق من خلال قراره رقم 001600 بتاريخ 2001/04/23 (غير منشور) ، فقد ورد به صراحة ما يلي:

<< حيث أنه متى كان ثابتا بصفة قطعية أن هناك قرارا مكتوبا بالرفض ، مبلغ للمكلف بالضريبة ، فإن الأجل الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقا سليما للقانون و يتعين تأييد القرار المستأنف الذي طبق القانون هكذا و قبل الدعوى شكلا >> [1].

– حالة متعلقة بكيفية حساب الأجل في حالة شطب القضية: وفي هذا الصدد نجد أن قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم 155939 بتاريخ 1997/07/20 (غير منشور) ، قرر بأن الأجل في هذه الحالة يحسب إبتداءا من تاريخ تبليغ قرار الشطب ، ومن أبرز ما ورد بهذا القرار ما يلي:[2]

<< حيث أنه بالتالي فإن تاريخ تبليغ قرار الشطب هو وحده الذي يجب الإعتماد عليه من جديد في حساب الأجل المنصوص عليه في المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة >> .

– آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي:

نص المشرع من خلال المادة 153 مكرر 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المتعلق بإعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري في الأجل المحدد ، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه ، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد(01) إبتداءا من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو إنقضاء الآجال المحددة لمدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة ، للفصل في إعتراض المكلف[3].

وكما نص كذلك من خلال المادة 154 من نفس القانون ، أنه يمكن للمكلف الذي قدم طلبا لإسترداد الأشياء المحجوزة ولم يتلقى قرار الإدارة في أجل شهر أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه ، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية [4].

ونلاحظ أن المشرع الجزائري كان أكثر وضوحا فيما يتعلق بآجال رفع دعوى نزاع التحصيل الضريبي ، حيث نص صراحه من خلال نص المادة 153 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبائية على أن آجال رفع الدعوى تسري إبتداءا من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو إنقضاء الأجل المتاح لإدارة الضرائب للبت في إعتراضات التحصيل .

و كما نشير إلى أن وضوح المادة الإجرائية المتعلقة بنزاع التحصيل لم يكن إلا بعد صدور قانون المالية لسنة 2011 ، حيث كانت هذه الأحكام غير واضحة و دقيقة قبل ذلك .

---

[1] : نفس المرجع ، ص : 29 .
[2] : المرجع نفسه ، ص ص : 31-32 .
[3] : أنظر المادة : 51 من قانون المالية لسنة 2011 (المحدثة للمادة 153 مكرر1 ، ضمن قانون الإجراءات الجبائية).
[4] : أنظر المادة 52 ، من نفس القانون .

و أما بالرجوع إلى التطبيق القضائي لمجلس الدولة في هذا الشأن ، فنجد أن هذا الأخير إعتمد التفرقة بين أجل رفع دعوى التحصيل الضريبي و أجل رفع دعوى الوعاء الضريبي ، و أقر صراحه في قراره رقم 25486 بتاريخ 2006/03/25 ، أنه لا يجوز الخلط بين أجل دعوى التحصيل المحددة بشهر واحد و ميعاد دعوى الوعاء المحددة بأربعة (04) أشهر ، ومن أهم حيثيات هذا القرار ما يلي:

<<... حيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يجب أن تحرك الدعوى في مدة أربعة أشهر إبتداءا من إستلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، أن قضاة أول درجة قد أخطأوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعدم قبول الدعوى كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء و ليست دعوى تحصيل حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما يعرض قرارهم للإلغاء و الفصل من جديد >> [1] .

و نلاحظ أن المشرع قلص الآجال الممنوحة للمكلف لرفع دعواه في مجال نزاع التحصيل مقارنة بما هو معمول به في نزاع الوعاء ، وذلك بالرغم من الآثار الوخيمة على المكلف في حالة عدم تداركه لهذا الأجل القصير.

د-شرط وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها:

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من طرف وكيل و على أن تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون [2] ، و تنص أحكام هذه المادة الأخيرة على وجوب إستظهار الوكيل لوكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية مصادق عليها قانونا لدى المصالح البلدية المؤهلة ، غير أنه لا يشترط على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على أجراء المؤسسة المعنية تقديم وكالة.

و كما نص قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية أن تغطى كل العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من نفس القانون في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية بإستثناء عدم التوقيع[3].

و يرى الأستاذ حسين فريحة أن عدم التوقيع على العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلا من طرف قاضي المحكمة الإدارية ، و كما يرى أن المشرع لم يبين الحل المتبع في حالة وجود عائق للإمضاء ، على خلاف المشرع الفرنسي الذي نص من خلال المادة 1940 من المجموعة العامة للضرائب الفرنسية على أنه إذا وجد مانع يستحيل معه توقيع صاحب الشأن فإنه يجوز له أن يودع

---

(1) : مجلة مجلس الدولة ، العدد 8 ، 2006 ، السابق الذكر ، ص ص : 190-191 .

(2) : أنظر المادة 83-1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر (المعدلة بموجب المادة 29 من القانون رقم : 07-12 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، السابق الذكر) .

(3) : أنظر المادة 83-4 ، من نفس القانون .

طعنه دون توقيع على أن يقرر من اللحظة التي يقدم فيها الطلب أمام المحكمة الإدارية وجود إستحالة مادية تحول دون التوقيع فيها[1].

– و أما في ما تعلق بدمغ عريضة الدعوى الضريبية فلم يعد المشرع يشترط ذلك إنطلاقا من التعديل الوارد على نص المادة 83- 1 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008 [2] ، حيث أن نص هذه المادة قبل التعديل كان كالآتي:

<< يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ و توقيعها من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل ، و تطبق أحكام المادة 75 أعلاه >>.

و أما بعد التعديل فأصبح كالآتي: << يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 أعلاه >>.

و بهذا التعديل لم يعد التساؤل المطروح بشأن مدى تأثير مراعاة هذا الشرط على قبول عريضة الدعوى ، و ما نتج عن هذا الأخير من تضارب في التطبيق القضائي من خلال القرارات الصادرة عن مجلس الدولة و الغرفة الإدارية للمحكمة العليا سابقا [3].

ه- الشروط المتعلقة بتسبيب عريضة الدعوى:

نص المشرع على وجوب أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية عرضا صريحا للوسائل[4] وكما نص أيضا على أنه لا يجوز للمدعي الإعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه أمام مدير الضرائب بالولاية [*] ، و لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة ، أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الإفتتاحية للدعوى [5].

وعلى هذا الأساس يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضا موجزا للوقائع المتصلة بالنزاع و الأدلة التي تثبت إدعاءات المكلف ، ولا يكفي أن يكون العرض الذي تتضمنه العريضة عبارات عامة غير محددة ، أو الإشارة إلى طلب مماثل أودعه مكلف آخر ، أو الإحالة إلى أدلة معينة سبق الإستناد إليها أمام لجان الطعن الإدارية [6].

---

(1) : حسين فريحة ، المرجع السابق الذكر ، ص : 76 .

(2) : أنظر المادة 29 من القانون رقم 07-12 ، السابق الذكر.

(3) : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 32-34 .

(4) : أنظر المادة 83-1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

(*) : نشير إلى أنه يجب تعديل نص المادة لتشمل إضافة إلى مدير الضرائب بالولاية رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب ومدير كبريات المؤسسات ، أو الإقتصارعلى إستعمال العبارة التالية : "... في شكواه الموجهة إلى **إدارة الضرائب...** " .

(5) : أنظر المادة 83-3 ، من القانون السابق الذكر .

(6) : حسين فريحة ، المرجع السابق الذكر ، ص : 79 .

و يعتبر القضاء الفرنسي أن الطلب قد تضمن عرضا موجزا للأدلة و كافيا لتسبيب الطلب إذا ذكر الطالب في طلبه الأسباب التي إستندت إليها إدارة الضرائب في رفض طلباته ، ثم عرض مركزه الفعلي و بيّن الضرائب محل النزاع وأعلن أن مركزه الضريبي سيتحدد على ضوء الخبرة [1].

و بالإضافة إلى العرض الصريح لوسائل المدعي ضمن دعواه ، فإن المكلف بالضريبة لا يمكنه الخروج عن الإطار الذي رسمه و حدده في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب.

و يرى الأستاذ عبد العزيز أمقران أنه إذا كان المكلف يستطيع إثارة أوجه جديدة طبقا للمادة 83-3 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه مقيد بحدود السبب القانوني الذي أسس عليه شكواه ، وهذا ما أكده قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2000/12/14 ، تحت رقم190171 ، والذي فصل بعدم قبول الدعوى لإختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية [2].

و ما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد أن عبارة << طلبات جديدة >> الواردة ضمن نص المادة 83-3 من قانون الإجراءات الجبائية لا تتطابق مع العبارة الواردة ضمن النص الوارد بالنسخة الفرنسية لنفس القانون و التي ورد بها عبارة << conclusions nouvelles >> ، وهي لا تعني طلبات جديدة << demandes nouvelles >> .

و على هذا الأساس و بإعتقادنا أن المشرع قصد بذلك الإستنتاجات الجديدة و ليس الطلبات الجديدة ، و بالتالي فإن هناك خطأ في الترجمة .

وفي إطار الطلبات الجديدة فهناك من يرى أن بإستطاعة المكلف أن ينازع أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي في إجراءات فرض الضريبة ، رغم كونه لم يشر في شكايته الأولى إلا لمبلغ الضريبة [3].

و بإعتقادنا أن سبب ذلك راجع لإعتبار إجراءات الفرض الضريبي بمثابة قواعد من النظام العام نظرا للطابع الوجوبي لهذه الإجراءات ضمن قوانين الضرائب سابقا و قانون الإجراءات الجبائية حاليا.

الفرع الثاني

دعوى إدارة الضرائب

أولا – حالات رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب:

مكن المشرع الجزائري إدارة الضرائب من عرض النزاع الضريبي على المحكمة الإدارية في الحالات التالية:

---

(1) : المرجع نفسه ، ص : 79 .

(2) : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 35-36 .

(3) : Garelik (J) et George (D) , op.cit , p : 540 .

1. – حالة إخضاع المدير الولائي للضرائب للنزاع بصفة تلقائية لقرار المحكمة الإدارية

وقد نصت على هذه الحالة المادة 79–2 من قانون الإجراءات الجبائية عند أول صدور له [1] حيث ورد بها ما يلي:

<<... يمكنه أيضا (أي المدير الولائي للضرائب) أن يخضع بصفة تلقائية النـزاع لقـرار المحكمـة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة 84–2 أدناه

وفي هذه الحالة ، تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية ، دون أن يتعين على المكلـف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ >> .

ولقد لقيت هذه الحالة عدة إنتقادات من طرف الباحثين في هذا الشـأن ، مـن بـين مـؤيد ومعارض ، فنجد أن الأستاذ عبد العزيز أمقران يأخذ على نص المادة 79–2 ، الجوانب التالية: [2]

- عدم تحديدها للحالات التي يمكن لإدارة الضرائب اللجوء فيها إلى مثل هذا الإجراء.
- عدم تحديد المدعي و المدعي عليه أمام جهة القضاء.
- نص المقطع الثاني من الفقرة الثانية من المادة 79 ، على أن المحكمة الإداريـة تبـت فـي الشكوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف تجديدها ، أي أن القاضي الإداري يفصـل فـي الشكوى بإعتبارها عريضة دعوى ، و من ثم إعتبار صاحب الشكوى مدعيا .
- عدم تحديد الشروط الواجب توافرها للقيام بهذا الإجراء ، الأمر الـذي قـد يجعـل المكلـف بالضريبة يرفع دعواه أيضا في حالة عدم تلقيه جوابا عن شكواه من إدارة الضرائب .

ويضيف الأستاذ أمقران ، أنه رغم أن هذا الإجراء قد تم النص عليه في قـانون الضـرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من قبل ، فإنه لم يعثر له على أي تطبيق قضائي ، وهو بإستمرار محـل نقاش ، وأما الأستاذ حسين فريجة ، فيرى أن تمكين إدارة الضرائب من طرح النزاع مباشـرة علـى القضاء له فائدة من الناحية العملية في إنهاء النزاع الضريبي في أسرع وقت ممكن .[3]

وحول هذه الجزئية ، فبإعتقادنا أن نص المادة 79–2 من قانون الإجراءات الجبائية ولد ميتـا منذ إنشائه ، بدليل عدم لجوء إدارة الضرائب إلى تطبيق هذا الإجراء ، وكمـا أن المنطـق القـانوني السليم يجعل من غير المعقول أن ترفع إدارة الضرائب الدعوى ضد قراراتها ، مما قد ينم عن عـدم يقينها وتأكدها من المعالجة الصحيحة والفعالة للتظلمات المطروحة أمامها وكذا من الأسس القانونيـة التي بنت عليها قراراتها.

---

[1] : أوأنظر المادة 119–2 ، من القانون رقم 01–21 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، السابق الذكر.
وأنظر كذلك المادة 434–4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (قبل إلغائها بموجب أحكام المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002) .

[2] : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 16–17 .

[3] : حسين فريجة ، المرجع السابق الذكر ، ص : 73 .

وما يجب أن نشير إليه أن المشرع الجزائري قد ألغى هذه الحالة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008 ، وذلك بإلغائه لأحكام الفقرة الثانية من نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية [1]، وكذا نص المادة 84 من نفس القانون ، وذلك بإعتبار الإحالة إلى هذه الأخيرة من خلال نص المادة 79-2 [2] ، وبالرغم من ذلك فإن الكثير من الأبحاث الصادرة بعد هذه التعديلات مازالت تقول بهذه الحالة وتناقش أحكامها ، وبإعتقادنا فقد أحسن المشرع فعلا من خلال هذه التعديلات.

2- حالة الطعن في آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة أمام المحكمة الإدارية :

ورد ضمن أحكام المادة 81-4 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس ، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك ، وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي [3].

وما تجدر الإشارة إليه بخصوص أحكام الفقرة الرابعة من نص المادة 81 السابق الذكر، أن المشرع هذه المرة أتاح صراحة لكل من مدير المؤسسات الكبرى ورئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب الحق في رفع الدعوى أمام القضاء ، وذلك بالإضافة إلى المدير الولائي للضرائب ، والذي إعتاد المشرع على ذكر هذا الأخير فقط في الكثير من النصوص ضمن قانون الإجراءات الجبائية ، ونتمنى أن يعمم المشرع ذكرهذه الجهات أو المصالح التابعة لإدارة الضرائب ضمن جميع النصوص التي تستوجب ذلك ، فقد لاحظنا أثناء الدراسة إسقاط المشرع لبعض هذه المصالح في بعض النصوص ، وإقتصاره على البعض منها فقط مما قد يخلق نوعا من الخلط أو الغلط في بعض الحالات ، أو أن يستعمل المشرع عبارة عامة ضمن هذه النصوص تشمل جميع مصالح إدارة الضرائب المعنية ، كاستعمال عبارة المصالح المختصة أو السلطات المختصة مثلا.

وبالتالي فإن الأمر خلاف ما كان عليه في السابق حيث كان المدير الولائي للضرائب صاحب الحق الوحيد في تمثيل إدارة الضرائب أمام القضاء ، وهو المبدأ الذي إستقر عليه قضاء مجلس الدولة في القرار رقم 038542 بتاريخ 2008/02/13 [4]، والمتعلق بقضية جرت وقائعها قبل صدور قانون

---

[1] : أنظر المادة 26 ، من القانون رقم 07 -12 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، السابق الذكر .
[2] : أنظر المادة 29 ، من نفس القانون .
(المادة 29 : تلغي أحكام المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية) .
[3] : المادة 81 معدلة بموجب المادة 49 من القانون رقم 06-24 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 .
[4] : أنظر مجلة مجلس الدولة ، عدد 09 ، 2009 ، السابق الذكر ، ص : 75 .

المالية لسنة 2007 [1] ، الذي عدل بموجبه المشرع نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية لتشمل كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب .

ولكن بالرغم من ذلك فإن قرار مجلس الدولة قد أغفل مدير كبريات المؤسسات بإعتبار هذه الهيئة أستحدثت بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2003 .

وأما بخصوص إجراء الطعن في آراء اللجان من طرف مصالح إدارة الضرائب فبالرغم من وضوح نص الفقرة الرابعة من نص المادة 81 ، إلا أن التطبيق القضائي لمجلس الدولة كان متضاربا بخصوص إمكانية الطعن في قرارات هذه اللجان على أساس أن إدارة الضرائب طرفا في تشكيلاتها.

فبالرجوع إلى قرار مجلس الدولة المؤرخ في 23 أفريل لسنة 2001 نجد أنه قد ورد ضمن حيثيات هذا القرار ما يلي : [2]

" ... حيث أن قضاة الدرجة الأولى رفضوا في الشكل الطعن ببطلان القرار المتخذ يوم 1998/07/28 عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة المقدم من طرف مدير الضرائب بحجة أن هذا الأخير حضر عند إتخاذ هذا القرار المؤرخ في 1998/07/28.

حيث أن قضاة الدرجة الأولى تجاهلوا أحكام المادة 30 من قانون المالية المؤرخ في 96/12/31 لسنة 1997 التي تنص على أنه عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة لحكم القانون الجبائي ، يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ وأن يعلم المكلف بالضريبة بذلك .

وأنه وبالتالي يمكن لمدير الضرائب أن ينازع القرار المتخذ من قبل لجنة الطعون وأنه على خطأ قام قضاة الدرجة الأولى برفض طعنه في الشكل " .

وفي قرار مجلس الدولة رقم 002060 بتاريخ 28 جانفي 2002 [3] ، ذهب مجلس الدولة إلى مخالفة القانون صراحة من خلال قوله بعدم جواز الطعن في رأي لجنة الطعن للولاية من طرف مدير الضرائب للولاية بإعتباره عضوا فيها ، و ورد ذلك من خلال الحيثية التالية :

" حيث أنه لا يمكن الطعن في قرار من طرف مصدره ، وأن المدير الولائي الطاعن ، بصفته عضوا ، يعد مصدرا للقرار ، وبالتالي لا يمكن الطعن فيه ، وهو ما يجعل حكم قضاة المجلس صائبا يستلزم المصادقة عليه " .

---

(1) : أنظر المادة 49 من القانون رقم 06-24 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، السابق الذكر .

(2) : أنظر مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، السابق الذكر ، ص : 19 .

(3) : نفس المرجع ، ص : 20 .

وأما في قرار مجلس الدولة رقم 30134 بتاريخ 14 جوان 2006 ، فقد جاء بديباجة هذا القرار ما يلي : [1]

" من المقرر قانونا أنه يجوز للمدير الولائي للضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقا فادحا أن يوقف تنفيذ قرار اللجنة المذكورة ثم يرفع دعوى أمام الغرفة الإدارية خلال شهر واحد من النطق برأي اللجنة مع توضيح ذلك الخرق " .

وهو نفس ما ذهب إليه قضاء مجلس الدولة في قراره رقم 033289 بتاريخ 13 جوان 2007 [2] وبإعتقادنا فإن القرار الأول الصادر بتاريخ 23 أفريل 2001 والقرارين الأخيرين يجسدان التطبيق السليم للقانون ، لإلتزامهما بتطبيق النص القانوني الصريح .

وبعد أن أوضحنا حالات رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب سنرى فيما يلي شروط رفع دعوى إدارة الضرائب .

ثانيا : شروط رفع دعوى الإدارة

ونتناول الشروط المتعلقة بحالة طعن إدارة الضرائب في آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة أمام المحكمة الإدارية وذلك نظرا لإلغاء المشرع للحالة الأولى والمتعلقة بالعرض التلقائي للنزاع أمام القضاء.

وحيث أنه وبالرجوع إلى أحكام الفقرة الرابعة من نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية نستخلص الشروط التالية:

1- أن يكون رأي لجان الطعن غير مؤسس .

وفي هذه الحالة نص المشرع على أن يقوم مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب بتعليق تنفيذ رأي اللجنة على أن يبلغ الشاكي بذلك وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة أمام المحكمة الإدارية .

وقد تناول قضاء مجلس الدولة هذه الجزئية في قراره رقم 30134 المؤرخ في 2006/06/14 والذي من أبرز ما جاء فيه ما يلي : [3]

" حيث أن الدعوى المرفوعة من قبل مديرية الضرائب ترمي إلى إلغاء قرار اللجنة الولائية المحرر في 2004/06/07 المؤيد لقرار لجنة الدائرة ، أن القرار المستأنف الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء سيدي بلعباس رفضها لعدم التأسيس .

---

[1] : أنظر مجلة مجلس الدولة ، العدد 8 ، 2006 ، السابق الذكر ، ص : 197 .
[2] : أنظر مجلة مجلس الدولة ، العدد 9 ، 2009 ، السابق الذكر ، ص : 72 .
[3] : أنظر مجلة مجلس الدولة ، العدد 8 ، السابق الذكر ، ص ص : 197-199 .

... حيث أن المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة تجيز لمديرية الضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقا فادحا وقف التنفيذ ورفع دعوى أمام الغرفة الإدارية خلال شهر من تاريخ النطق بالرأي .

حيث أن مدير الضرائب لم يبين الخرق الفادح لمقتضيات القانون الجبائي من طرف اللجنة بل إكتفى بالقول بأن قرار اللجنة غير مؤسس على سند قانوني .

وقد إستقر قضاء مجلس الدولة في هذا القرار على ما يلي :

" من المقرر قانونا أنه يجوز للمدير الولائي للضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقا فادحا أن يوقف تنفيذ قرار اللجنة المذكورة ثم يرفع دعوى أمام الغرفة الإدارية خلال شهر واحد من النطق برأي اللجنة مع توضيح ذلك الخرق " .

وبالتالي فإن قضاء مجلس الدولة من خلال هذا القرار لم يكتفي بإعتبار إدارة الضرائب بأن قرار لجنة الطعن غير مؤسس فقط ، بل على هذه الأخيرة أن توضح ذلك ، ومن ثم فعلى إدارة الضرائب أن تقدم الحجج والأسانيد القانونية التي إعتبرت على أساسها أن قرار اللجنة غير مؤسس .

وهو نفس ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره رقم 033289 بتاريخ 2007/06/13 من خلال الحيثيات التالية : [1]

" حيث أن المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة تعطي الحق لمدير الضرائب في رفع دعوى ضد رأي اللجنة أمام القضاء ، عندما هذه الأخيرة تخالف صراحة حكما من أحكام قانون الإجراءات الجبائية .

حيث أن المستأنفة لم تبين ما هي المخالفة للقانون المرتكبة من قبل اللجنة بل إكتفت بالقول بأن اللجنة رفضت الحجج المقدمة لها من المستأنفة وقبلت زعم المستأنف عليه .

حيث أن مجلس الدولة يرى بأن هذا لا يمثل خرقا للإجراءات الجبائية وإنما يدخل ضمن السلطة التقديرية للجنة مما يجعله يصرح برفض الدعوى لعدم التأسيس " .

وما نلاحظه بشأن هذا القرار الأخير أن مجلس الدولة ، خالف في حيثياته النص الصريح للمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على مخالفة القانون ، وليس مخالفة قانون الإجراءات الجبائية ، حيث أن المشرع قصد قانون الضرائب المباشرة بالإضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية ، وكذا قانون الرسوم على رقم الأعمال وذلك بإعتبار آراء اللجان تنصب على الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

---

[1] : أنظر مجلة مجلس الدولة ، عدد 09 ، السابق الذكر ، ص : 74 .

2- توجيه الدعاوى المرفوعة ضد قرارات لجان الطعن :

نصت المادة 81-4 من قانون الإجراءات الجبائية ، على أن يرفع الطعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية ، حيث إستعمل المشرع عبارة " ضد رأي اللجنة" ، وبإعتقادنا أن المشرع لم يوضح بالتحديد الجهة أو الطرف الذي يرفع ضده هذا الطعن ، ومن هنا يثور التساؤل حول الجهة بالتحديد التي يرفع ضدها الطعن ، فهل يرفع هذا الأخير ضد لجنة الطعن المصدرة للقرار أو يرفع ضد المكلف بالضريبة بإعتباره صاحب الطعن أمام هذه اللجنة مصدرة القرار؟.

وإجابة عن هذا التساؤل فإن إجتهاد مجلس الدولة إستقر في هذا الشأن على أن الدعوى في قضايا الطعن ضد رأي اللجنة توجه ضد المكلف بالضريبة إلا أن هذا الإجراء لا يؤثر في موضوع الدعوى كونها دعوى إلغاء موجهة ضد مقرر اللجنة .

وكما نجد مجلس الدولة في قراره 033289 بتاريخ 2007/06/13 السابق الذكر ، والمتعلق بطعن مديرية الضرائب في قرار اللجنة الولائية للطعن قد إستند إلى المبدأ التالي : [1]

" إن اجتهاد مجلس الدولة إستقر على أن الطعن القضائي في قرار اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة إلا أن توجيه الدعوى ضد اللجنة مع إدخال المكلف بالضريبة في الخصام لا يؤثر في موضوع القضية ومن ثمة لا يعتبر خرقا للأشكال الجوهرية " .

وكما ورد بحيثيات هذا القرار حول قبول الدعوى ما يلي :

" حيث أن دعوى الإلغاء هي من الدعاوى الموضوعية أي أنها دعوى موجهة ضد قرار وليس نزاع بين أطراف وأن دور المستشار المقرر هو التحقق من أن المدعي رفع الدعوى ضد الجهة المعنية ، وأنه لا يمكن للغرفة الإدارية أن تصدر قرارا بعدم قبول الدعوى لسوء توجيهها دون الأمر بتصحيح الإجراءات والأمر بإدخال الطرف المعني .

حيث أن قضاة الدرجة الأولى أساؤوا تطبيق القانون لما صرحوا بعدم قبول الدعوى بالرغم من أن المكلف بالضريبة كان مدخلا في الخصام ، وأنهم لم يقوموا بتصحيح الإجراءات ومنح أجل للمدعية مما يعرض قرارهم للإلغاء والتصدي .

حيث أن المستأنفة قد صححت الإجراءات على مستوى الإستئناف لكنها أبقت على اللجنة الولائية كطرف في النزاع ، إن إجتهاد مجلس الدولة مستقر على أن الدعوى في قضايا الطعن ضد رأي اللجنة توجه ضد المكلف بالضريبة إلا أن هذا الإجراء لا يؤثر في موضوع الدعوى كونها دعوى إلغاء موجهة ضد مقرر اللجنة " .

وبالتالي فإن قضاء مجلس الدولة أوجب رفع الدعوى ضد المكلف بالضريبة ولم يعتبر ذلك من النظام العام في الوقت نفسه ، وبإعتقادنا أنه من الأحسن أن ينظم المشرع هذا الإجراء ضمن أحكام

[1] : نفس المرجع ، ص : 72 .

المادة 81-4 من قانون الإجراءات الجبائية ، ويحدد بذلك الجهة التي ترفع ضدها الدعوى ، لأن النص الحالي يفيد فحواه أن الدعوى ترفع ضد اللجنة بإعتبارها مصدرة القرار.

3- ميعاد رفع الدعوى :

ورد ضمن نص الفقرة الرابعة أيضا من نص المادة 81 السابقة الذكر على أن يقوم مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب ، برفع الطعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي ، وقد جسد التطبيق القضائي لمجلس الدولة ذلك في جميع القرارات السابق ذكرها والمتعلقة بطعون الإدارة في آراء اللجان .

وأما بالنسبة للشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بخصوص عريضة الدعوى المقدمة من طرف الإدارة عموما ، فلم يتناول القانون المذكور ما يتعلق بدعوى الإدارة إلا من خلال نصه على إعفاء الدولة والولاية والبلدية والمؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية من التمثيل الوجوبي بمحام في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل (1) .

وعلى أن توقع العرائض ومذكرات التدخل المقدمة بإسم الدولة أو باسم الأشخاص المشار إليها سابقا ، من طرف الممثل القانوني (2).

وكما نص هذا القانون على أنه ومع مراعاة النصوص الخاصة ، عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا في الدعوى بصفة مدعي أو مدعي عليه ، تمثل بواسطة الوزير المعني ، الوالي ، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي ، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الإدارية (3) .

وعن الممثل القانوني لإدارة الضرائب فقد حدده نص المادة 81 فقرة 4 ، صراحة في حالة رفع الطعن ضد رأي اللجان ، و ذلك بنصه صراحة على مايلي :

" .... تقوم هذه السلطات (مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب) برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ صدور ذلك الرأي " .

وهو أيضا ما تضمنتة المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية ، حين أتاحت لكل من مدير المؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب حق الطعن في قرار المحكمة الإدارية ، وهو ما سنتعرض له لاحقا ضمن الفصل في الدعوى .

(1) : أنظر الفقرة الأولى من المادة 827 ، من القانون رقم 08-09 ، السابق الذكر .
(2) : أنظر الفقرة الثانية من المادة 827 ، من نفس القانون .
(3) : أنظر المادة 828 ، من نفس القانون .

و في الأخير و بشأن شروط قبول دعوى إدارة الضرائب عموما ، فهناك من الباحثين من يرى أن إدارة الضرائب توجد في وضعية إمتيازيه من دون أن يكون هناك ما يبرر عدم التساوي بينها و بين المكلف بالضريبة ، فهي تستطيع مثلا و في أي مرحلة من مراحل الدعوى تغيير الوجه لتأسيس طلبها أو دفاعها ، حتى لو كان الوجه الجديد المثار لا يعد وجها من النظام العام ، أما المكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج عن إطار التظلم المقدم أمام إدارة الضرائب .[1]

[1] : Charles Debbasch et Jean Claude Ricci , op.cit , p :790 .

المبحث الثاني
سير الدعوى الضريبية
(التحقيق والفصل فيها)

تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فيما ورد بشأنه نص خاص بهذا الأخير ، وإلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما لم يرد بشأنه نص خاص ، وبالتالي فإن تطرقنا إلى إجراءات سير الدعوى الضريبية يعتمد بالأساس على هاذين القانونيين المذكورين ، والذين سنرى من خلالهما كل ما تعلق بالتحقيق في الدعوى الضريبية إلى غاية الفصل فيها.

المطلب الأول
التحقيق في الدعوى الضريبية

خص المشرع الجزائري التحقيق في الدعوى الضريبية ببعض الإجراءات الخاصة الواردة ضمن قانون الإجراءات الجبائية [*]، وذلك بالموازاة مع الإجراءات العامة للتحقيق في المادة الإدارية عموما الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول
الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية

نظم المشرع من خلال المواد 85، 86، 87 و 88 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية ، حيث نصت المادة 85 من هذا القانون أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة ، وبينت هذه المادة عبر فقراتها 2 و 3 الحالات التي يمكن اللجوء فيها إلى التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق ، وفي حين تناولت المادة 86 إجراء الخبرة وأحكامها ، وأما المواد 87 و 88 فقد خصها المشرع لعوارض الدعوى الضريبية ، وبالتالي فإن المشرع ترك باقي الأحكام المتعلقة بعملية التحقيق خاضعة للقانون الإجرائي العام ممثلا في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، وهي نفسها إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية

---

[*] : لم يعد المشرع الجزائري يخص الضرائب الغير مباشرة بإجراءات غير تلك المطبقة بشأن الضرائب المباشرة ، حيث كانت المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة ، قبل تعديلها بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2009 تنص على الآتي :

" إن الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية .

وإن القرارات التي تصدر لا تكون قابلة للإستئناف ولا يمكن الطعن فيها بطريق النقض "

وقد أصبح نص هذه المادة بعد التعديل بموجب أحكام المادة 34 من قانون المالية لسنة 2009 كما يلي :

" تسوى النزاعات التي يمكن رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقا للأحكام المنصوص عليها في المواد 70 إلى 79 ومن 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية " .

العامة ، وأهمها ما تعلق بتعيين قاضي مقرر ، والإجراءات الخاصة بتبليغ عريضة إفتتاح الدعوى وتبادل المذكرات ، وإبلاغ محافظ الدولة ، وكذا الإجراءات المتعلقة بالصلح وإختتام التحقيق .

أولا: تعيين المقرر:

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة إفتتاح الدعوى بأمانة الضبط .

ويعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناءا على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود ، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع [1] .

ثانيا : تبليغ عريضة إفتتاح الدعوى وتبادل المذكرات

يتم التبليغ الرسمي لعريضة إفتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي ، ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر [2] .

وكما تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالإستلام ، أو عن طريق محضر قضائي عند الإقتضاء ، وكما يتم أيضا تبليغ طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الإختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال ، ويشار في تبليغ العرائض والمذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن إختتام التحقيق دون إشعار مسبق [3] .

وعندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات فإنه يجوز لرئيس تشكيله الحكم أن يوجه له إعذارا بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالإستلام ، وفي حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد وأخير [4]، وإذا لم يقدم المدعي رغم الإعذار الموجه له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يقم بتحضير الملف يعتبر متنازلا [5] ، وإذا لم يقدم المدعي عليه رغم إعذاره أية مذكرة ، يعتبر قابلا بالوقائع الواردة بالعريضة [6] .

وتبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات ، وعندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون إستخراج نسخ عنها ، يبلغ

---

[1] : أنظر المادة 844 ، من القانون رقم 08 – 09 ، السابق الذكر .
[2] : أنظر المادة 838 ، من نفس القانون .
[3] : أنظر المادة 840 ، من نفس القانون .
[4] : أنظر المادة 849 ، من نفس القانون .
[5] : أنظر المادة 850 ، من نفس القانون .
[6] : أنظر المادة 851 ، من نفس القانون .

جـــرد مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممـــثليهم للإطلاع عليها بأمانة الضبط وأخذ نسخ منهـــا علـــى نفقتهم ، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة بتسليم هـــذه الوثـــائق مؤقتا إلى الخصوم أو ممثليهم خلال أجل يحدده [1] .

وأما المذكرات الواردة بعد إختتام التحقيق فلا تبلغ ويصرف النظر عنها من طـــرف تشـــكيلة الحكم [2] .

ونشير إلى أن المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية [*]، والتي كانت تنظم الأحكام المتعلقة بإحالة عريضة دعوى المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب ، وتجعل من إدارة الضـــرائب خصـــما متميزا قد ألغيت بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008 [3] .

ثالثا : إجراء الصلح (محاولة الصلح)

تناول الفصل الأول من الباب الخامس من الكتاب الرابع مـــن قـــانون الإجـــراءات المدنيـــة والإدارية إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل [4] ، حيث يجوز إجراؤه في أي مرحلة تكون عليهـــا الدعوى [5] ، سواءا بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم [6].

وبحصول الصلح يقـــوم رئيس تشكيلة الحـــكم بتحرير محضر يبين فيه ما وقـــع الإتفـــــاق عليـــه ، ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف ، ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن [7] .

ورغم إنسجام وتطابق أحكام الصلح هاته مع دعوى النزاع الضريبي على إعتبار هذه الأخيرة من الدعاوى الإدارية ومن دعاوى القضاء الكامل ، إلا أن هناك من يتساءل عن قابليـــة أو إمكانيـــة تطبيق إجراء الصلح في المنازعة الضريبية المعروضة على القضاء ، ويرى عدم العمل بـــه نظـــرا

---

(1) : أنظر المادتين 841 و 842 ، من نفس القانون .

(2) : أنظر المادة 854 ، من نفس القانون .

(*) : كان نص المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية قبل إلغائه كما يلي : " المادة 84: 1 - تحال الدعوى لإبداء الرأي فيها على مدير الضرائب بالولاية الذي أمر بالتحقيق فيها حسب القواعد المحددة في المادة 76 أعلاه.
غير أن هذا التحقيق لا يكون إجباريا ، إذا تعلق الأمر بدعاوى يشوبها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير جائزة القبول نهائيا.
2- يرسل مدير الضـرائب بالـولاية الملف مصحوبا بطلبـاته إلى كتابة الضبط ، وإذا لم يكن موافقا على قبول الطلب بتمـامه ، فإنه يعلم المدعي بأن له أجلا مدته ثلاثون (30) يوما للإطلاع على الملف ، ولتقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا ويعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.
وعند إنقضاء هذا الأجل، يسلم الملف إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يدرس عند الإقتضاء الملاحظات المقدمة ، وإذا قدمت مصلحة الضرائب بهذه المناسبة وقائع أو أسباب جديدة ، يتم إعلام المدعي بذلك ، حسب الإجراء المنصوص عليه أعلاه.
3- يجب أن يحرر على ورق مدموغ ، كل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية ، من طرف المدعي أو من قبل وكيله ".

(3) : أنظر المادة 29 ، من القانون رقم 07 – 12 ، السابق الذكر .

(4) : أنظر المادة 970 ، من القانون رقم 08 – 09 ، السابق الذكر .

(5) : أنظر المادة 971 ، من نفس القانون .

(6) : أنظر المادة 972 ، من نفس القانون .

(7) : أنظر المادة 973 ، من نفس القانون .

لإعتبار موضوع المنازعة الضريبية ، هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية عملا بالمقتضيات الدستورية (المادتين 64 و 122-13 من دستور 1996) وبالتالي فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخزينة العمومية [1] ، وهو نفس المبدأ الذي إنتهجته إدارة الضرائب من خلال التعليمة العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2005 والتي نصت في فحواها على عدم إمكانية إجراء المصالحة مادامت المسألة تتعلق بحقوق الخزينة العمومية [2] .

وبإعتقادنا أن الأمر كذلك ، فلا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح فيما يخالف القانون على أساس إعتبار الضريبة عبء عام لتحقيق نفع عام وواجب دستوري يكرس واجبات وحقوق المواطنة ، وهي بذلك حق عام لا يمكن لأي كان التنازل عليه .

رابعا: إبلاغ محافظ الدولة :

عندما تكون القضية مهيأة للجلسة ، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات ، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم إلتماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر [3] .

خامسا: الطابع الكتابي والحضوري لإجراءات التحقيق

تتميز إجراءات التحقيق في النزاع الضريبي بالطابع الحضوري ، فعلى القاضي المقرر تبليغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف إلى الطرف الآخر تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق ، وكما أن عدم مراعاة الطابع الحضوري لإجراءات التحقيق في القضية يجعل القرار الصادر على إثر هذا التحقيق المعيب قابلا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى درجة، وبالفعل فقد ألغت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا سابقا قرارا صادرا عن مجلس قضاء سيدي بلعباس بسبب إنعدام الطابع الحضوري المنصوص عليه في أحكام قانون الإجراءات المدنية حينها، وجاء ضمن حيثيات هذا القرار ما يلي: " حيث فعلا أن المستشار المقرر ملزم طبقا لمقتضيات المادة 3/170 من قانون الإجراءات المدنية ، بتبليغ المذكرات الجوابية أو الإجابات بنفس الطريقة المعتمدة بالنسبة للعريضة الإفتتاحية للدعوى ، وأنه لا يتبين من عناصر الملف أن المستشار المقرر إحترم هذه المادة وأنه يتعين بالنتيجة إلغاء هذا القرار" [4]

ويرى الأستاذ عبد العزيز أمقران في هذا الصدد أن الطابع الكتابي والحضوري لإجراءات التحقيق في العريضة يؤدي إلى جعل الجلسة لا تكتسي أهمية بارزة ، لأن تقديم وتبادل المذكرات بين

---

(1) : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 21 – 22 .

(2) : I.G.P.C , op.cit , 2005 , p : 40 .

(3) : أنظر المادة 846 ، من القانون رقم 08 – 09 ، السابق الذكر .

(4) : أنظر مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، 2003 ، السابق الذكر ، ص : 38 .

الطرفين يقلص من دور الجلسة في حل المنازعة الضريبية ، وكل ما يملكه الطرفان هو تقديم ملاحظات شفوية تكملة لكتابتهما السابقة [1].

سادسا : إختتام التحقيق

عندما تكون القضية مهيأة للفصل ، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ إختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن ، ويبلغ هذا الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى في أجل لا يقل عن خمسة عشرة (15) يوما قبل تاريخ الإختتام المحدد في الأمر، وإذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر بإختتام التحقيق يعتبر التحقيق منهيا ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة [2].

ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بألا وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد ، وفي هذه الحالة يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم إلتماساته ، ويأمر بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم إلتماسات محافظ الدولة [3].

وأما إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية ، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطق فيه بالقرار إلا بعد إستيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية [4].

الفرع الثاني

الإجراءات الخاصة للتحقيق

يحق لقاضي الضريبة إذا تبين له عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة ، الأمر بإجراءات خاصة للتحقيق ، وهذه الإجراءات معددة في المادة 85 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية [5] .

وبالرجوع إلى المادة 85-1 ، نجد أن نصها ورد كما يلي : " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال ، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة " .

وبالتمعن في محتوى هذه الفقرة نلاحظ الآتي :

إستعمل المشرع ضمن نص هذه الفقرة عبارة " إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة "، وقد يكون معنى ذلك بإعتقادنا أن المشرع إستبعد باقي وسائل التحقيق المذكورة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

---

(1) : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص: 38 .
(2) : أنظر المادتين 852 و 853 ، من القانون رقم 08 – 09 ، السابق الذكر .
(3) : أنظر المادة 847 ، من نفس القانون .
(4) : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص : 38 .
(5) : أنظر المادة 125 ، من القانون رقم 01 – 21 ، السابق الذكر .

وكما نلاحظ أن المشرع ضمن هذه الفقرة قد جمع بين كل من إجرائي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق وإجراء الخبرة ، وذلك بالرغم من أن الإجرائين الأولين يدخلان في الإطار النوعي للتحقيق ، وأما إجراء الخبرة فيعد وسيلة من وسائل التحقيق .

و في الأخير نلاحظ أن نص هذه الفقرة قد إقتصر على مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال ، و بما أن قانون الضرائب غير المباشرة بات يحيل بهذا الشأن إلى أحكام هذه المادة كما رأينا من خلال التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 2009 ، فإن التساؤل يطرح بشأن حقوق التسجيل و حقوق الطابع ، و لا ندري لماذا لم يضفها المشرع إلى نص هذه الفقرة ، و خاصة أن هذه الحقوق لا تعدو أن تكون من حيث طبيعتها إلا ضرائب مباشرة أو ضرائب غير مباشرة ، و كلا النوعين أصبح يخضع لنفس الإجراءات.

و كما أن نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية و المتعلق برفع الدعوى الضريبية ورد بصغة العموم ليشمل جميع أنواع الضرائب ، فقد وردت المواد من 82 إلى 91 من هذا القانون تحت عنوان << الإجراءات أمام المحكمة الإدارية >>.

و بالتالي و حسب نص الفقرة الأولى من المادة 85 ، هل تستثنى الحقوق المتعلقة بالتسجيل و الطابع من تطبيق هذه الإجراءات ، و إذا كان الجواب نعم ، فما الإجراءات البديلة إذن؟

وبعد إبداء هذه الملاحظات الأولية سنتناول فيما يلي جملة الإجراءات الخاصة للتحقيق بحسب ما ورد بقانون الإجراءات الجبائية .

أولا: التحقيق الإضافي le supplément d'instruction

يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم [1] ، و قد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية أنه إذا حصل بعد إجراء التحقيق الإضافي أن تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها ، فإنه من الواجب إعلام المدعي بذلك طبقا لأحكام الفقرة 2 من المادة 84-2 من نفس القانون[2] ، و ما يجب الإشارة إليه أن المشرع أحال بخصوص هذه الجزئية إلى أحكام واردة بالمادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك على الرغم من إلغاء نص المادة 84 بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008 ، و أبقى على هذا الخطأ بالرغم من التعديلات المتعددة و الحديثة الواردة على أحكام هذا القانون ، و بالتالي فإن إعلام المدعي (المكلف بالضريبة) بالواقع و الأسباب الجديدة التي تذرع بها مدير الضرائب يخضع للأحكام العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

---

[1] : أنظر الفقرة الأولى من المادة 85-2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
[2] : أنظر الفقرة 2 من نص المادة 85-2 ، من نفس القانون .

و كما نلاحظ أن الأحكام هذه المرة أيضا إقتصرت على ذكر مدير الضرائب بالولاية ، دون ذكر مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب ، و رئيس المركز الجواري للضرائب .

ثانيا: مراجعة التحقيق la contre vérification

يتم اللجوء إلى هذا الإجراء في حالة ما تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي و عدم كفاية عناصر و مستندات الملف لإعمال السلطة التقديرية للقاضي التي تمكنه من البت في القضية [1].

و قد ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم عبر المراحل الإجرائية التالية: [2]

- تتم هذه العملية على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب ، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول(و نتساءل كيف يقوم عون من إدارة الضرائب بالتحقيق).
- حضور المدعي أو وكيله عملية مراجعة التحقيق .
- تتم عملية مراجعة التحقيق في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين إثنين من أعضاء الطعن على مستوى الدائرة ، و نلاحظ في هذا الصدد أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 76 المذكورة ، نجد هذه الأخيرة تتعلق بالتحقيق في الشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين إلى إدارة الضرائب و آجال البت فيها و لا تتعلق بحالات معينة ، و قد سبق أن بينا ذلك ضمن الفصل الأول من هذه الدراسة .[3]

و أما بخصوص حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي عملية مراجعة التحقيق فيرى الأستاذ عبد العزيز أمقران أن هذا الأخير لم يعد رئيسا للجنة الطعن منذ إلغاء اللجنة البلدية و إحلال لجنة الطعن على مستوى الدائرة محلها، و بالتالي يثور التساؤل عن تمييز رئيس المجلس الشعبي البلدي بصفته عضوا عن غيره من أعضاء اللجنة، و يرى أيضا أن هذا ناتج عن سهو وقع فيه المشرع يتعين تداركه على غرار ما تم بخصوص الفقرة 7 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالخبرة ، إذ نصت على أنه " وإذا إقتضى الأمر ذلك يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة عمليات الخبرة ". [4]

---

[1] : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص : 39 .
[2] : أنظر الفقرة الأولى والفقرة الثانية من المادة 85-3 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
[3] : أنظر نص المادة 76 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر/ وأنظر الفصل الأول من موضوع الدراسة ص ص : 54-55 .
[4] : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص ص : 40-41 .

إلا أنه بإعتقادنا أن سبب حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي راجع إلى كون أن المشرع قد نص ضمن الفقرة 2 من نص المادة 76-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلي الشعبي البلدي لإبداء الرأي (1).

- يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا ، و يضمنه ملاحظات المكلف بالضريبة ، و كذا عند الإقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ، و يبدي رأيه ضمن هذا المحضر.

- وفي الأخير يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا بإقتراحاته بخصوص النزاع الضريبي.

و بخصوص إجراء مراجعة التحقيق نلاحظ مايلي:

- بالرجوع إلى النص المقابل باللغة الفرنسية لفحوى المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع إستعمل عبارة << contre vérification >> ، و هي في الحقيقة تختلف عن عبارة << مراجعة التحقيق >> الواردة بالنص المقابل باللغة العربية ، فالترجمة الصحيحة تقابلها عبارة << الفحص المضاد >> و بإعتقادنا أن هذه العبارة الأخيرة أكثر دقة ووضوحا ، لأن عون إدارة الضرائب يقتصر دوره على إعادة فحص النزاع و إبداء إستنتاجاته و إقتراحاته ضمن محضر يرفع مع ملف النزاع و يرسل إلى المحكمة الإدارية ، و كما أن مراجعة التحقيق لا تعدو أن تكون إلا تحقيقا إضافيا بمفهوم قانون الإجراءات الجبائية ، أو تحقيقا تكميليا بمفهوم قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

- تتم عملية مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، و رغم أن هذا العون يكون غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول ، إلا أن هذا الإجراء يثير كثير التساؤل حول مدى تحقيق المساواة بين طرفي النزاع ، فمن غير المعقول أن تسند هذه المهمة إلى عون ينتمي إلى إدارة الضرائب .

و في الأخير نشير إلى أن المشرع الفرنسي ألغى هذا الإجراء سنة 1959، بموجب أحكام القانون رقم 1472-59 ، و أغلب الظن أن سبب هذا الإلغاء راجع إلى إعمال مبدأ تحقيق المساواة بين أطراف النزاع الضريبي. (2)

ثالثا: إجراء الخبرة l'expertise

يعد إجراء الخبرة من أهم وسائل التحقيق في مادة النزاع الضريبي وخاصة بعد صدور أحكام قانون المالية لسنة 1992(3) ، و الذي نص على أن توكل مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية على خلاف الأمر من قبل حيث كانت تسند عملية إجراء الخبرة إلى أحد أعوان إدارة

(1) : أنظر نص المادة 76-1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(2) : Louis Trotabas et Jean Marie Cotteret , op.cit , p : 317 .
(3) : أنظر المادة 57 من القانون رقم 91-25 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1992 ، السابق الذكر .

الضرائب[1] ، و قد أحسن المشرع فعلا بهذا التعديل الذي يضمن إستقلالية و حياد الخبير المعين من جهة القضاء.

و يتوقف الفصل في النزاع الضريبي في الكثير من الأحيان على إجراء خبرة ، حيث تعد الخبرة الإجراء الرئيسي في التحقيق عندما لا تسمح مستندات ملف النزاع للجهة القضائية بالإهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل بها أو من خلالها في القضية [2].

و تعتبر الخبرة بحسب ما ورد بالفهرس التطبيقي دالوز(répertoire pratique DALLOZ) العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائيا و إما بناءا على إختيار الأطراف إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع و حول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى إستخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع و التي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه [3]، و أما المحكمة العليا فقد عرفتها على كونها عملا عاديا للتحقيق الذي هو من القانون العام و أنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخولها اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرها في إطار ما ليس ممنوعا قانونا [4].

و قد تناول قانون الإجراءات الجبائية ضمن نص المادة 86 منه ، الحالات التي تأمر بها المحكمة الإدارية بالخبرة و كيفية تعيين الخبراء و كذا إجراءات سير الخبرة و تصفية أتعابها .

أ- حالات الأمر بالخبرة:

يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة إما تلقائيا و إما بناءا على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية [5] ، فالخبرة تتميز من حيث المبدأ بطابع إختياري بحيث أنه يمكن للجهة القضائية الأمر تلقائيا بإجرائها من دون أن يطلب الأطراف ذلك ، كما أنه يجوز لها رفضها إذا طلبت منها [6]

و يحدد الحكم القاضي بإجراء الخبرة مهمة الخبراء [7]، و ذلك نظرا لتميز الخبرة بالطابع التقني فالخبير لا يعين إلا لتنوير الجهة القضائية التي عينته حول نقاط تتعلق بالوقائع و بخصوص نتائج تقنية تتضمنها ، و بالتالي فمن الضروري أن تحدد الجهة القضائية إطار الخبرة تحديدا دقيقا يستحيل على الخبير الخروج عنه [8].

---

[1] : أنظر المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، السابق الذكر (قبل التعديل بموجب أحكام قانون المالية لسنة 1992) .
[2] : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص : 41 .
[3] : الحسين بن الشيخ آث ملويا ، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية ، دار هومه ، الجزائر ، ص ص : 70-71 .
[4] : مقداد كوروغلي ، " الخبرة في المجال الإداري " ، مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، العدد 1 ، 2002 ، ص : 42 .
[5] : أنظر المادة 86-1 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
[6] : مقداد كوروغلي ، المرجع السابق الذكر ، ص : 43 .
[7] : أنظر المادة 86-1 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
[8] : مقداد كوروغلي ، المرجع السابق الذكر ، ص : 43 .

ب- كيفية تعيين الخبراء:

تتم الخبرة على يد خبير واحد يعين من طرف المحكمة الإدارية ، غير أنها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك ، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره ، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث [1]، إلا أن هذه الحالة الأخيرة غير معمول بها على مستوى جهات القضاء الإداري ، حيث ذهب أحد قضاة مجلس الدولة إلى القول ، أنه من المؤسف أن هذا الإجراء غير معمول به رغم النص عليه [2].

و كما أنه من غير الجائز قانونا أن يعين كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ، و كذلك الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق [3].

- و بإمكان كل طرف المطالبة برد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر ، و يتم توجيه الطلب الذي يشترط أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل (08) ثمانية أيام كاملة ، إعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير المعني بالرد ، و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة ، و يتم البت في هذا الطلب بتا عاجلا [4].

- و في الحالة التي يرفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يقم بتأديتها ، تعين الجهة القضائية التي أمرت بإجراء الخبرة ، خبيرا آخرا بدلا منه [5] .

ج- إجراءات سير الخبرة:

- يحدد الخبير المعين من المحكمة الإدارية يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و المكلف بالضريبة ، و إذا إقتضى الأمر الخبراء الآخرين و ذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدأ العمليات [6].

و قد قضت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها تحت رقم 164086 بتاريخ 27 أفريل 1998 أن تغيب إدارة الضرائب عن حضور عمليات الخبرة مع إستلامها الإستدعاء بذلك من الخبير ، لا يمس بالطابع الحضوري للخبرة ، و لا يحق لها التمسك لاحقا بذلك لإلغاء قرار الجهة القضائية ، على أساس أنه لا يمكنها التمسك بخطئها [7].

---

(1) : أنظر المادة 86-2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(2) : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق الذكر ، ص : 42 .
(3) : أنظر المادة 86-3 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(4) : أنظر المادة 86-4 ، من نفس القانون .
(5) : أنظر المادة 86-5 ، من نفس القانون .
(6) : أنظر المادة 86-6 ، من نفس القانون .
(7) : أنظر مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، 2003 ، السابق الذكر ، ص : 43 .

– يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن إدارة الضرائب ، و كذلك المشتكي و ممثله أو ممثله فقط ، و عند الإقتضاء بحضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، و يقومون بآداء المهمة المسندة لهم من قبل المحكمة الإدارية [1]، و يقول الأستاذ مقداد كوروغلي أن هذا الإجراء غير معمول به و غير مطبق من طرف أي جهة قضائية [2].

– و بعدها يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة [3]، و حول هذه الجزئية قد يطرح التساؤل حول المحضر الذي يعده عون إدارة الضرائب ، و ما الجدوى منه ما دام القاضي بصدد إنتظار تقرير أو تقارير الخبرة .

– يتم إيداع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية ، و يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا ، الإطلاع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة [4].

– و في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة ، أو يشوبها النقصان فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن نفس الشروط و الإجراءات السابقة [5].

د- أتعاب و مصاريف الخبرة:

– يقوم الخبراء بتقديم كشف من مصاريفهم و أتعابهم ، و تتم تصفية ذلك و تحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريفة المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية [6]، و لا تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد أتعاب و مصاريف الخبرة التقارير المقدمة بعد أكثر من ثلاثة أشهر من غلق المحضر [7].

و في هذا الشأن يجوز للخبراء أصحاب الأتعاب أو للأطراف في ظرف ثلاثة أيام كاملة ، إبتداءا من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة الإدارية ، أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية ، و تبت المحكمة الإدارية في المسألة بصفتها غرفة مشورة [8].

– وأما بخصوص الطرف الذي يتحمل أعباء الخبرة ، فيتحمل الطرف الذي ترد دعواه مصاريف الخبرة ، إلا أنه عندما يحصل أحد الطرفين على جزء من طلبه أو طلباته ، فإنه يشارك في المصاريف حسب النسب التي يحددها القرار القضائي الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية ، و ذلك

---

(1) : أنظر المادة 86-7 فقرة أولى ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(2) : مقداد كوروغلي ، المرجع السابق الذكر ، ص : 54 .
(3) : أنظر المادة 86-7 فقرة ثانية ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
(4) : أنظر المادة 86-8 ، من نفس القانون .
(5) : أنظر المادة 86-10 ، من نفس القانون .
(6) : أنظر المادة 86-9 / فقرة أولى ، من نفس القانون .
(7) : أنظر المادة 86-9/ فقرة ثانية ، من نفس القانون .
(8) : أنظر المادة 86-9/ الفقرة الثالثة ، من نفس القانون .

مع مراعاة حالة الخلاف عند بداية الخبرة [1] ، و قد يقصد بحالة الخلاف هنا بإعتقادنا ، الطرف الذي كان إدعاؤه صحيحا .

و نشير إلى أن نفقات الخبرة الموضوعة على عاتق إدارة الضرائب تتكفل بها إما الخزينة العمومية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة ، و إما الصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم محصلة لفائدة الجماعات المحلية [2].

وبعد أن تناولنا الإجراءات الواردة ضمن قانون الإجراءات الجبائية حول عملية الخبرة ، نشير أن هذا الإجراء خاضع فيما لم يرد به نص بالقانون المذكور إلى الأحكام العامة ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

و كما تجدر الإشارة إلى أن القضاة كثيرا ما يميلون إلى اللجوء إلى إجراء الخبرة من دون بذل الجهد في التحقيق بأنفسهم في بعض النزاعات ، حيث أن اللجوء إلى الخبرة لا يجب أن يكون إلا في حالة الضرورة و في إطار تقني محض[3] ، فدور القاضي الإداري يختلف عن دور القاضي العادي ، و بالتالي وجب أن يكون دوره أكثر فعالية نظرا لتميز الإجراءات الإدارية بالطابع التحقيقي ، و كما أن الخبرة القضائية تتميز بالطابع النسبي ، و يتأكد ذلك على أساس محدودية وسائل الخبير الذي لا يمكنه الإستفادة من تعويض سلطات القاضي ، و كما يتأكد أيضا من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي وحده و غير الملزم بتاتا بنتائج الخبير حتى على المستوى التقني المحض[4] .

و لذلك وجب التأكيد على تكوين قضاة متخصصين في الشأن الضريبي لأن أغلب نزاعات الضرائب متعلقة بتطبيق نصوص قوانين الضرائب المتعددة ، ولا حاجة للخبراء إلا فيما تعلق بالجانب المحاسبي ، و كما أنه في الجزائر لم تعتمد لحد الآن مهنة الخبير الجبائي على غرار باقي التشريعات فالخبراء المحاسبين الذين تسند لهم مهام الخبرة يختلفون تماما عن الخبراء الجبائيين.

[1] : أنظر المادة 98-2 ، من نفس القانون .
[2] : أنظر المادة 100-1 ، من نفس القانون .
[3] : مقداد كوروغلي ، المرجع السابق الذكر ، ص : 55 .
[4] : نفس المرجع ، ص : 43 .

المطلب الثاني

عوارض الدعوى و الفصل فيها و طابع الإستعجال

الفرع الأول

عوارض الدعوى

قبل التطرق إلى موضوع الفصل في الدعوى الضريبية ، نشير إلى أن هذا النوع من الخصومة و كغيرها من الخصومات الإدارية من الممكن أن تتوقف عن السير مؤقتا أو أن تنتهي قبل الفصل فيها ، و ذلك بوجود عارض من العوارض القانونية .

و قد تناول قانون الإجراءات الجبائية الجزائري هذا الأمر من خلال ما عرفه ضمن أحكامه بسحب الطلب ، و طلب التدخل من ذوي المصلحة ، و كذا الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية إلى إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الإبتدائية ، و سنبرز هذه الحالات بإيجاز فيما يلي :

أولا : سحب الطلب

نصت المادة 87-1 [*] ، من قانون الإجراءات الجبائية على الآتي :

" يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم ، برسالة محررة على ورق بدون دمغة ، يوقعها بيده أو من طرف وكيله "

و نلاحظ أن المشرع إستعمل عبارة " كل مشتك" و بإعتقادنا أنه كان من الأجدر إستعمال عبارة كل مدع ، لأن الأمر أمام جهة قضائية و ليس أمام إدارة ضرائب.

ثانيا : طلب التدخل من ذوي المصلحة

يقدم هذا الطلب من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب و الرسوم أو الغرامات الجبائية ، و يجب أن يحرر على ورق من دون دمغة ، و قبل صدور الحكم بشأن النزاع [1] .

ثالثا: الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية ، الرامية إلى إلغاء أو تعديل القرار الصادر بشأن الشكوى الابتدائية .

أجاز قانون الإجراءات الجبائية للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الإبتدائية ، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي [2]

[*] : المادة 87 – 1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية ، معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2008 .
[1] : أنظر المادة 87 – 2 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
[2] : أنظر المادة 88 من نفس القانون (وهي معدلة أيضا بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2008) .

و في هذه الجزئية لا ندري ما المقصود بهذه الطلبات الفرعية ، فمن الممكن أن تكون هذه الأخيرة في صالح المكلف بالضريبة أو ضده ، ففي حالة إلغاء قرار الإدارة الضريبية بشأن تظلم المكلف أمامها ، ففي هذه الحالة ينتهي النزاع في صالح المكلف ، و أما في حالة التعديل فلا يفهم المقصود بتعديل الإدارة لقرارها الأولي ، فهل يصب ذلك في صالح المكلف أو ضده .

و أما عن الحالات الثلاثة السابقة الذكر و الإجراءات المنصوص عليها بشأنها ، فهي كل ما تناوله قانون الإجراءات الجبائية بهذا الصدد ، و بالتالي فإن باقي الأحكام الإجرائية المرتبطة بعوارض الخصومة الجبائية تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1] ، و ذلك فيما تعلق بباقي الأحكام و الإجراءات الخاصة بالطلبات العارضة [2] و التدخل بأنــواعه المختلــفة[3] و كذا بإنقضاء الخصومة[4] بسقوطها[5] أو بالتنازل عنها[6] .

[1] : I.G.P.C , 2010 , op . cit , pp : 52-54 .

[2] :انظر المادة 25 من القانون رقم 08-09 ، السابق الذكر .

[3] :أنظر المواد من 194 إلى 206 ، من نفس القانون .

[4] :أنظر المواد من 220 إلى 221 ، من نفس القانون .

[5] :أنظر المواد من 222 إلى 230 ، من نفس القانون .

[6] :أنظر المواد من 231 إلى 236 ، من نفس القانون .

الفرع الثاني
الفصل في الدعوى الضريبية

نصت الفقرة الأولى من المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية [1] ، على أن يبت في القضايا التي ترفع أمام المحكمة الإدارية ، طبقا لأحكام الأمر رقم : 66-154 ، المؤرخ في 08 جوان 1966 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية ، المعدل و المتمم ، مع العلم أن هذا القانون الأخير قد تم إلغاؤه بمجرد سريان مفعول أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد[2] ، و على الرغم من أن المشرع قام بتعديل و تتميم قانون الإجراءات الجبائية عديد المرات بعد صدور هذا القانون الجديد[3] إلا أنه لم يقم بتحيين نص المادة 89 منه ، و بإعتقادنا أن ذلك مجرد سهو من طرفه ، و بالتالي فإن الفصل في القضايا الضريبية التي ترفع أمام المحكمة الإدارية يكون طبقا للقانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008 ، و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[4] ، و على أساس هذا القانون سنتطرق إلى موضوع الفصل في الدعوى الضريبية إبتداءا من الجدولة و سير الجلسة إلى غاية صدور الحكم و تبليغه و الآثار المترتبة عنه ، و كذا طرق الطعن فيه.

أولا : الجدولة : يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية ، و يقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك[5] ، و يتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة [6].

ثانيا : سير الجلسة : يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية ، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية ، و كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الإستماع إلى أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات ، و كما يمكن أيضا و خلال الجلسة و بصفة إستثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد أطراف النزاع في سماعه ، و يتناول المدعي عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي ، و ذلك عندما يقدم المدعي ملاحظات شفوية [7].

و أما بخصوص دور محافظ الدولة ، فإن القاضي المقرر يحيل وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير و الوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد (01) من تاريخ إستلامه الملف ، و يجب عليه إعادة الملف و الوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد

---

[1]: المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية ، معدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2008 .
[2]: أنظر المادة 1064 ، من القانون 08-09 ، السابق الذكر .
[3] : كان آخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية ، بموجب أحكام القانون رقم 10-13 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2011 .
[4] : I.G.P.C , 2010 , op.cit , pp : 60-62 .
[5]: أنظر المادة 87 من القانون رقم 08-09 ، السابق الذكر .
[6]: أنظر المادة 876 ، من نفس القانون .
[7]: أنظر المادتين 884 و 887 ، من نفس القانون .

إنقضاء أجل الشهر، و يقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب و الذي يضمنه عرضا عن الوقائع والقانون و الأوجه المثارة و رأيه حول كل مسألة مطروحة و كذا الحلول المقترحة للفصل في النزاع و يختتم هذا التقرير بطلبات محددة ، و يقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعات [1].

ثالثا : صدور الحكم :

نصت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، على أن تطبق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية ، و بالتالي فإن أحكام هذه المواد الأخيرة ، هي أحكام إجرائية عامة و مشتركة فيما تعلق بالأحكام المدنية والإدارية، ومن أبرزها ما تعلق بكيفية صدور الحكم وشكله وكذا محتواه أو مضمونه.

أ- **كيفية صدور الحكم** : يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات ، و يتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق ، و يتم تبيلغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة ، و في حالة التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية و كما لا يجوز تمديد المداولة إلا للضرورة الملحة على أن لا تتجاوز جلستين متتاليتين ، و يكون النطق بالحكم علنيا على خلاف الأمر بالنسبة للأوامر الولائية ، و يقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس و بحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية ، و يعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به [2] .

ب- شكل الحكم و مضمونه :

يسبق منطوق الحكم في الدعوى الإدارية عموما بكلمة " يقرر" [3] ، إضافة إلى أن قرار المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية يجب أن يشمل تحت طائلة البطلان عبارة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و بإسم الشعب الجزائري ، و كما يجب أن يتضمن البيانات التالية[4] :

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية .
- تاريخ النطق به.
- إسم و لقب محافظ الدولة عند الإقتضاء.
- إسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم .

---

[1] :أنظر المواد 897 ، 998 و 899 ، من نفس القانون .
[2] :أنظر المواد من 270 إلى 274 ، من نفس القانون .
[3] :أنظر المادة 890 ، من نفس القانون .
[4] :أنظر المادتين 275 و 276 ، من نفس القانون .

- أسماء و ألقاب الخصوم ، و موطن كل منهم ، وفي حالة الشخص المعنوي يذكر طبيعتة و تسميتة و مقره الإجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي .
- أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم .
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

و لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسبيبه ، و كما يجب أن يكون هذا التسبيب من حيث الوقائع و القانون ، مع الإشارة إلى النصوص المطبقة ، و كما يجب أن يستعرض بإيجاز وقائع القضية و طلبات و إدعاءات الخصوم و وسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات و الأوجه المثارة [1] ، وكما يشار أيضا إلى الوثائق المعتمد عليها ، و إلى أنه وقع الإستماع إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة ، و عند الإقتضاء إلى الخصوم و ممثليهم ، و كذا إلى كل شخص وقع سماعه بأمر من الرئيس [2].

و يتم التوقيع على أصل الحكم ، من طرف الرئيس و أمين الضبط و القاضي المقرر عند الإقتضاء ، و إذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره ، أو أمين الضبط ، يعين رئيس المحكمة الإدارية بموجب أمر ، قاضيا آخر مكان القاضي الذي أصدره أو أمين ضبط آخر للتوقيع بدل أمين الضبط الذي لم يوقع و يحفظ أصل الحكم و ملف القضية في أرشيف المحكمة الإدارية [3] .

وأما بخصوص منطوق الحكم فهو الجزء الأساسي و هو النص الذي حكمت به المحكمة في طلبات الخصوم ، و يختلف منطوق الحكم في الدعوى الضريبية ، حسب نوع النزاع ، فإذا كان النزاع يدور حول وعاء الضريبة ، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم التأسيس ، و هذا ما نتيجته بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف ، و ليس بإمكان القاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة ، و أما إذا قبل القاضي دعوى المكلف شكلا و نظر في موضوعها ، و كان هذا الأخير مؤسسا فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المتنازع فيها ، و في هذه الحالة وعند الإقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد في المنطوق مبلغ التخفيض بدقة [4] .

---

(1): أنظر المادة 277 ، من نفس القانون .
(2): أنظر المادة 889 ، من نفس القانون .
(3): أنظر المادتين 278 و 279 ، من نفس القانون .
أو أنظر المادة 893 ، من نفس القانون .
(4): أنظر إلهام خرشي ، المرجع السابق الذكر ، ص: 182 .

و أما إذا كان النزاع متعلقا بمادة تحصيل الضريبة ، فقد يكون منطوق الحكم برفضها شكلا و إما الحكم بإلغاء قرار إدارة الضرائب لعدم إحترام إجراءات التحصيل أو لعيب في شكل سند التحصيل أو عقد المتابعة .

رابعا : تبليغ قرار المحكمة الإدارية

يتم تبليغ الأحكام و الأوامر إلى الخصوم بموطنهم و عن طريق محضر قضائي ، و يجوز بصفة إستثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط [1] .

و بشأن إجراء التبليغ نلاحظ أن المشرع أناط هذه العملية بالمحضر القضائي ، و ذلك على خلاف ما كان عليه الأمر ضمن قانون الإجراءات المدنية سابقا حيث كان تبليغ القرارات التي تصدرها الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يتم بواسطة كاتب الضبط التابع للغرفة الإدارية إلى جميع أطراف الدعوى[2] ، و في هذا الصدد خالف المشرع الجزائري نظيره الفرنسي ، و الذي يسند تبليغ الأحكام إلى كاتب الضبط التابع للمحكمة الإدارية [3].

و على هذا الأساس نستنتج أن الطرف الذي كان الحكم لصالحة هو من يسعى إلى تبليغه للطرف الآخر بغرض تنفيذه ، و هذا على خلاف المبدأ القائل بأن موضوع الخصومة الإدارية يتعلق بالمصلحة العامة ، و من ثم يتوجب عدم ترك أمر تسييرها و تبليغ الحكم الصادر بشأنها لإرادة الأطراف [4].

و قد قرر مجلس الدولة سنة 2002 بهذا الشأن في قضية والي الجزائر ضد : م-ع و من معه ، أن تبليغ القرارات عن طريق المحضر القضائي يشكل إجراءا تكميليا عند الحاجة فقط ، وأن الإجراء الأصلي و القانوني هو الذي يتم عن طريق كتابة الضبط [5].

خامسا : آثار القرار :

تتجلى آثار القرار القضائي الفاصل في الدعوى الضريبية ، من حيث تمتعه بحجية الشيء المقضي فيه ، و كذا من حيث أثره على أطراف الخصومة الضريبية المتمثلين في المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب .

---

(1) :أنظر المادتين 894 و 895 ، من نفس القانون .
وأنظر كذلك : I.G.P.C, 2010 , op.cit , p : 61
(2) :أنظر حسين فريحة ، المرجع السابق الذكر ، ص: 118 .
وأنظر المادة 171 من الأمر رقم 66 -154 ، السابق الذكر .
(3) :عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 106 .
(4) : بشير محمد ، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1995 ص ص: 92-93 .
(5) :أنظر قضية رقم 12045 ، بتاريخ : 08 أكتوبر 2002 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 3 ، 2003 ، ص: 179.

أ- من حيث حيازة قرار المحكمة الإدارية لحجية الشيء المقضي فيه : يحوز القرار قوة الشيء المقضي فيه إذا لم يطعن فيه خلال الموعد القانوني[1] .

و تعتبر الحجية نوع من الحرمة ، يتمتع بها الحكم ، و بمقتضاها يعتبر هذا الحكم متضمنا لقرينة لا تقبل الدليل العكسي على أساس أنه صدر صحيحا من حيث إجراءاته و أن ما قضي به هو الحق بعينه من حيث الموضوع ، و مما يؤدي إلى حرمان أطراف الدعوى من اللجوء إلى القضاء ثانية ، و إذا حدث ذلك فإنه يحكم بعدم جواز نظر الدعوى لسبق الفصل فيها ، إلا أن القرار الأول لا يحوز حجية الشيء المقضي به إذا لم يكن قد فصل في موضوع الدعوى كما لو كان سبب رفضها عدم الإختصاص أو عيب في الشكل [2] ، و هو الأمر الذي يمكن تداركه و تصحيحه برفع دعوى جديدة .

ب- من حيث آثار القرار على أطراف الدعوى :

و يتعلق الأمر هنا بتنفيذ قرار المحكمة الإدارية ، حيث أنه بعد تسجيل الحكم يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية و ذلك بمجرد طلبها ، و تجدر الإشارة هنا إلى أن النسخة التنفيذية هي النسخة الممهورة بالصيغة التنفيذية [3].

و من ثمة فإن قرار المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية هو قرار قابل للتنفيذ بمجرد تبليغه ، و كما أن الطعن بالإستئناف أو الطعن بالنقض ليس لهما أي أثر موقف لتنفيذ القرار ، إلا أن للمعارضة أثر موقف للتنفيذ ما لم يؤمر بخلاف ذلك [4].

و من آثار تنفيذ قرار المحكمة الإدارية مايلي :

- تكون التخفيضات الواردة بحكم المحكمة محل شهادات يعدها مدير الضرائب لإعتمادها كوثائق ثبوتية لدى أعوان مصلحة التحصيل [5].

- و كما نصت المادة 98-1 من قانون الإجراءات الجبائية على إسترجاع المصاريف المتعلقة بدمغ العريضة و تسجيل الوكالة بالنسبة للمكلف بالضريبة إذا ربح دعواه ، إلا أننا نشير حول هذه الجزئية أن إجراء دمغ عريضة الدعوى الضريبية تم إلغاؤه بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008 ، و رغم ذلك بقي نص المادة 98-1 يشير إليه ، و كما يتحمل الطرف الذي ترد دعواه مصاريف الخبرة و ذلك كما تم توضيحه سابقا .

---

[1] : حسين فريجة ، المرجع السابق الذكر ، ص: 118 .

[2] :إلهام خرشي ، المرجع السابق الذكر ، ص : 183 .

[3] :أنظر المواد : 280 ، 281 و 601 فقرة ب ، من القانون رقم 08-09 ، السابق الذكر.

[4] : I.G.P.C, 2010 , op.cit , p : 62 .

أو أنظر المواد : 908 ، 909 و 955 ، من القانون رقم 08-09 ، السابق الذكر.

[5] :أنظر المادة 100-1 ، فقرة أخيرة ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .

– ينتج عن إلغاء أو تنزيل الضريبة المتنازع فيها منح كلي أو نسبي في حكم عديم القيمة لمبلغ العقوبات و تعويضات التأخير الملقاة على عاتق المشتكي ، و كذلك المصاريف المترتبة عن المتابعات في حالة ما إذا منح الإلغاء التام للضريبة المفروضة [1] ، و نشير في هذا الصدد أنه بالرغم من أن هذه الأحكام واردة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، إلا أنها تعمم بحكم المنطق القانوني السليم على جميع أنواع الضرائب ، و ذلك بإعتبار أن عقوبات التأخير تحتسب على أساس المبلغ الأساسي للضريبة ، وبسقوط الأصل يسقط الفرع ، و كما أنه في حالة الإلغاء الكلي للضريبة نتيجة دعوى المكلف فإن مصاريف المتابعات المحتسبة على عاتق المكلف حكمها القانوني نفسه حكم الضرائب الملغاة ، و على نفس الأساس القانوني .

– عنـدما تلغي المحكمة الإدارية قـرارا يتضمن إعـفاءا أو تخفيضا في الضرائب المبـاشرة أو الرسوم المماثلة أو تحمل المكلف بالضريبة المصاريف ، يضع مدير الضرائب بالولاية سند تحصيل يقوم بتحصيله قابض الضرائب المختلفة ، و الذي يستحق آداء مبلغه وفقا للإجراءات المطبقة في مجال تحصيل الضرائب و الرسوم[2] ، و قد قصد المشرع في هذه الحالة القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية بشأن الطعون المقدمة من إدارة الضرائب ضد آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة ، و ذلك لأنها الحالة الوحيدة التي يمكن أن تصدر فيها المحكمة الإدارية قرارا يتضمن إلغاء إعفاء أو تخفيض ضريبي .

– و في الأخير نشير إلى أنه إذا كان القرار القضائي الفاصل في النزاع الضريبي في صالح إدارة الضرائب ، فإن تنفيذه بالنسبة لهذه الأخيرة في غاية السهولة و ذلك لرجوع ألية التنفيذ في الأصل إليها ، فما على هذه الإخيرة إلا مباشرة إجراءات التحصيل الضريبي و بالطرق الجبرية هذه المرة ، و كما أن المصاريف التي حملتها المحكمة للمكلف تكـون هي أيضا موضوع سنـد تحصيل و تقوم مصالحها المكلفة بالمتابعات بتحصيلهـــا .

– و أما إذا كان الحكم في صالح المكلف بالضريبة ، وتراخت إدارة الضرائب على تنفيذه فما على المكلف في هذه الحالة إلا إتباع الاجراءات العامة للتنفيذ [3] ، و هنا نكون بصدد حالتيــن : تتحقق الأولى : إذا كانت الضرائب محل النزاع ، قد قام المكلف بتسديـدها أو قام بتسديد جزء منها و صدر قرار المحكمة بإلغائـها ، فإن المكلف في هذه الحـالة يكون بصـدد إسترجاع هـذه المبـالغ، و هنا تختلف الإجراءات المتبعة عن الحالة الثانية التي لم يقم المكلف فيها بأي تسديد للضرائب ، و كانت هذه الأخيرة محل حكم بإلغائها ، فهنا يكون المكلف بصدد طلب توقيف إجراءات

[1] :أنظر المادة 404 ، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، السابق الذكر .
[2] :أنظر المادة 100–2 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر .
[3] :أنظر المواد 601 ، 602 و 612 ، من القانون رقم 08-09 ، السابق الذكر .

المتابعة ضده أو بصدد الحصول على مستخرج ضرائب لا يحتوي الضرائب موضوع الإلغاء أو التخفيض .

سادسا :الطعن في قرار المحكمة :

نصت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية (*) ، على إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف ، و على أن يكون ذلك ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية و كذا القانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه و سيره ، و نلاحظ هذه المرة أيضا أن نص هذه المادة يحيل إلى قانون الاجراءات المدنية الملغاة أحكامه ، و ذلك رغم تعديل قانون الاجراءات الجبائية من خلال قوانين المالية التالية لصدور قانون الاجراءات المدنية و الادارية .

و كما أجازت المادة 91 من قانون الاجراءات الجبائية (**) ، لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال إختصاصه ، الإستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية ، إلا أنها إقتصرت ذلك في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على إختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب ، و ما يجب الإشارة إليه بهذا الصدد أن نص المادة 489 من قانون الضرائب الغير مباشرة و التي كانت تنص على أن قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي غير قابل للإستئناف و لا يمكن الطعن فيه بالنقض، قد تم إلغاؤه بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2002 ، و أصبحت بذلك الأحكام بهذا الشأن في مجال الضرائب الغير مباشرة خاضعة شأنها شأن الضرائب المباشرة إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية ، و من ثمة فإن صياغة المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية غير محينة بما يتماشى مع التعديلات الواردة على قانون الضرائب الغير مباشرة .

و كما نلاحظ أن المشرع قد أضاف مدير كبريات المؤسسات ضمن صياغة المادة 91 إضافة إلى المدير الولائي للضرائب ، و ذلك بمنحه أهلية التقاضي من خلال تمكينه من إجراء الطعن ، و ذلك على خلاف النصوص الأخرى .

و كما نشير أن كل من المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية تتعلقان بالطعن في قرار المحكمة الإدارية بشأن القرار القضائي الصادر في نزاع مادة الوعاء الضريبي ، حيث أنه بالرجوع إلى نص المادة 153 مكرر 1 في فقرتها الثالثة من نفس القانون (هذه المادة محدثة بموجب

(*) : المادة 90 ، من قانون الاجراءات الجبائية ، معدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2008 .

(**): المادة 91 من نفس القانون ، معدلة بموجب المادة 39 من القانون رقم 05-16 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، وكذا المادة 35 من قانون المالية لسنة 2008 .

المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011) ، و المتعلقة بالطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بشأن مادة التحصيل الضريبي ، نجدها تنص على مايلي :

" يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف وفقا للشروط و تبعا للإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008 ، و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

و لا توقف هذه الطعون عمليات الدفع ".

ونلاحظ أن هذه الفقرة من نص المادة 153 مكرر1 ، محينة ، وذلك لصدورها مؤخرا بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011 .

و في الأخير نشير أن ما احتوته المواد 90 ، 91 و 153 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبائية ، يعد كل ما ورد بشأن الطعن في قرار المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية ضمن هذا القانون الأخير ، وكذا باقي قوانين الضرائب المختلفة ، و من ثمة فإن بقية الإجراءات و الأحكام المتعلقة بذلك بما فيها طرق الطعن الأخرى و المتمثلة في المعارضة و إلتماس إعادة النظر و في إعتراض الغير الخارج عن الخصومة ، تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية [1].

وقبل أن نختم هذه الدراسة ، نتطرق فيما يلي إلى الأحكام الإجرائية المتعلقة بطابع الإستعجال في المادة الجبائية بحسب ما ورد ضمن الأحكام العامة لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية و ضمن الأحكام الخاصة بقانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الثالث

طابع الإستعجال

خصص المشرع الجزائري لموضوع الإستعجال في المادة الجبائية الفصل السادس من الباب الثالث من الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، وقد تضمن هذا الفصل نصا وحيدا مفاده أن يخضع الإستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وكذا لقواعد الإستعجال في المادة الإدارية الواردة بالباب الثالث من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .[2]

[1] : I.G.P.C, 2010 , op.cit , pp : 63-65 .

[2] : أنظر المادة 948 ، من القانون رقم 08-09 ، السابق الذكر .
وأنظر كذلك : I.G.P.C , 2010 , op.cit , p : 57.

وبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية ، نجد أن هذا الأخير لم يتناول طابع الإستعجال إلا من خلال المادة 146 منه [*] ، والتي أجازت إمكانية الطعن بطريق الإستعجال في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري المتخذ من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب ، بحسب الحالة ، ومن بين ما ورد بها ما يلي :

" ...يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار ، من أجل رفع اليد ، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي ، بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانونا .

لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت " .

و نلاحظ أن نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية لم يتضمن في الحقيقة أحكاما خاصة تختلف عن تلك الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، وكما أنه إقتصر على ذكر إجراء الغلق المؤقت دون باقي الإجراءات الأخرى للمتابعة .

وهناك من يرى أن عبارة " لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت " يكتنفها الكثير من الغموض ، حيث أنه لا جدوى من إيجازة الطعن عن طريق الإستعجال إذا كان هذا الطعن لا يوقف التنفيذ . [1]

و بالتالي فإن الأحكام الإجرائية للإستعجال في المادة الجبائية تخضع في مجملها لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية نظرا لغياب ما يمنع و يقيد ذلك من قواعد إجرائية خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية .

و مما تجدر الإشارة إليه أن الطلبات أو الطعون الإستعجالية في المادة الضريبية ترتبط كلها بالإجراءات التنفيذية للتحصيل الضريبي (الإجراءات التنفيذية للمتابعة) من دون تلك الإجراءات المتعلقة بمادة الوعاء الضريبي والتي تكون عادة محل دعوى الموضوع أمام قاضي الموضوع ، و على إعتبار أن مرحلة تحصيل الضريبة مرحلة تنفيذية تلي مرحلة تحديد وعائها .[2]

---

[*] : المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006 ، السابق الذكر .

[1] : عزيز أمزيان ، المرجع السابق الذكر ، ص : 134 .

[2] : I.G.P.C , 2010 , op.cit , pp : 57-58 .

خاتمة

خاتمة

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة سبلا عديدة للدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الجبائية ، بداية من تظلمه أمامها ، وكذا إمكانية لجوئه إلى الطعن أمام اللجان الإداريـــة ، وصـــولا إلـــى المرحلـــة القضائية ، وقد سلف وأن تناولنا هذه المراحل للنزاع الضريبي بالتفصيل عبر فصول هذه الدراســـة مما جعلنا نحيط بجملة من النتائج والإقتراحات ، نوردها فيما يأتي:

أولا: فيما تعلق بالمرحلة الإجبارية للنزاع الضريبي ، وهي وجوب تقديم التظلم أمام إدارة الضرائب .

– إن إجراء التظلم المسبق بحسب ما ورد بقانون الإجراءات الجبائية محاط بجملة من الإجـــراءات المعقدة ، كتلك المتعلقة بمواعيد تقديمه و المنقسمة إلى مواعيد عامة و مواعيد خاصة تتوقـــف علـــى صيغ و حالات معينة للفرض الضريبي ، وتختلف كذلك بإختلاف نوع النزاع الضريبي ، حيث يترتب على تنوع و تعدد مواعيد تقديم هذه التظلمات صعوبة إلمام المكلفين بها في كثير من الحـــالات ممـــا يعرض حقوقهم للسقوط .

– وكما أن المشرع كان متحيزا إلى جهة الإدارة وذلك بجعل الحد الأقصى لتقديم التظلمات في مادة الوعاء الضريبي ستة أشهر فيما تعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة ، و سنتين كأقصى تقـــدير بالنســـبة لأنواع الضرائب الأخرى ، وشهرا واحدا بالنسبة للتظلمات المتعلقة بمادة التحصيل الضريبي ، وفـــي حين نجده منح لإدارة الضرائب أجلا يقدر بأربع (4) سنوات للمطالبة بالحقوق الضريبية من المكلـــف بالضريبة ، وذلك إبتداءا من تاريخ إستحقاق هذه الحقوق ، وعلى خلاف ذلك نجد أن المشرع الفرنسي مثلا جعل وفي كثير من الحالات آجال تقديم الشكاوى الضريبية مســـاوية للآجـــال الممنوحـــة لإدارة الضرائب للمطالبة بحقوقها .

– التحقيق في التظلمات الموجهة إلى إدارة الضرائب يتم عبر جملة من الإجراءات تجعل من الجهة التي عملت على فرض الضريبة لها تأثير كبير على نتيجة التحقيق ، وخاصة أن هذه العمليـــة تســـند للمفتش ذاته الذي قام بتأسيس الضريبة موضمع التظلم .

– وكما تعد آجال الفصل في تظلمات المكلفين طويلة خاصة إذا لزم الأمر الرأي المطابق للإدارة المركزية ، حيث تصل إلى ثمانية أشهر ، ومن الممكن أن تتعدى ذلك ومن دون أن تتحمل الإدارة أي جزاء أو مسؤولية ، وفي حين نجد أن آجال التحصيل لا تتعدى في أقصى حالاتها ثلاثة أشهر ، وفـــي حال تجاوزها تفرض على المكلفين بالضريبة عقوبات تأخير .

– وأمـــا فيما تعلق بتظلمات المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات فيستلزم على هؤلاء تقديم تظلماتهم على مستوى هذه المصلحة فقط ، وهذا وجه من أوجه التركيز الإداري المطلق .

– عدم فرض جزاء معين على إدارة الضرائب حين عدم إلتزامها بتسبيب قرار رفض التظلم وكما هو الحال مثلا بالنسبة للمشرع الفرنسي الذي رتب على ذلك توقف سريان آجال الطعن القضائي .

– تضارب النصوص المتعلقة بالتظلم في مادة حقوق التسجيل والطابع ، فيما بين قانون الإجراءات الجبائية و قانوني التسجيل و الطابع ، مما ترتب عنه التناقض في أحكام مجلس الدولة .

* و لذا فقد إنصبت إقتراحاتنا حول هذه المرحلة فيما يأتي :

– العمل على تبسيط إجراءات تقديم التظلم أمام إدارة الضرائب من خلال توحيد مواعيد تقديم التظلمات و خاصة في مادة الوعاء الضريبي ، مع إعادة النظر في المجال الزمني لهذه الآجال ، خاصة تلك المتعلقة بمادة التحصيل الضريبي .

– إسناد التحقيق في التظلم إلى جهة أو مصلحة من إدارة الضرائب غير تلك الجهة أو المصلحة التي فرضت الضريبة .

– تنسيق و توحيد النصوص بشأن إجراء التظلم عبر جميع قوانين الضرائب .

ثانيا: فيما تعلق بمرحلة الطعن أمام اللجان الإدارية .

وذلك فيما تعلق بلجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة و بإعتبار هذه اللجان جهات طعن إختياري متاحة للمكلف بالضريبة لمراجعة قرارات إدارة الضرائب ، وهي كما سبق وأن ذكرنا لجان متواجدة خارج إدارة الضرائب ، على خلاف لجان التوفيق و لجان الطعن الولائي ، وأبرز ما توصلنا إليه بشأن هذه اللجان ما يلي :

– إقتصار الطعن أمام هذه اللجان على النزاعات المرتبطة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة بالرغم من أن المشرع يهدف إلى توحيد المادة الإجرائية الضريبية .

– عمل المشرع على تقليص حجم إستقلالية وحياد هذه اللجان عبر التعديلات المختلفة بقوانين المالية ، حيث غلب ضمن تشكيلاتها جهات الإدارة على تمثيل المكلفين بالضريبة ، و غيّب جهة القضاء ، بالإضافة إلى إفتقارها إلى الكفاءات المختصة بموضوع النزاع الضريبي .

– تقليص إختصاصات اللجان من خلال إلغاء إمكانية الطعن التدرجي فيما بينها ، بالإضافة إلى عدم تمكينها من نظر طلبات العفو الضريبي كما في السابق .

– التداخل و الإزدواج في الإختصاص فيما بين لجان الطعن نظرا لعدم إعتماد معيار محدد .

– وفي الأخير فإن إختصاص هذه اللجان محدود وطبيعة آرائها غير واضحة ، بحيث يمكن إرجاء تنفيذها من طرف إدارة الضرائب عند مخالفتها للقانون ، وإدارة الضرائب هي من تقدر وتحدد هذه المخالفة بالرغم من أنها عضو في هذه اللجان ، ومن دون تحديد المشرع لأي جزاءات في حالة خطأ إدارة الضرائب في تقديراتها ، وكما أن إدارة الضرائب هي من تقوم بتبليغ آراء اللجان .

* و لذا نقترح بشأن هذه المرحلة الإختيارية المتاحة لتسوية النزاع الضريبي ما يأتي :

– إعادة النظر في تشكيلة اللجان ، وسحب عضوية إدارة الضرائب منها لكونها طرفا في النزاع الضريبي .

– تفعيل دور اللجان من خلال عدم تمكين إدارة الضرائب من توقيف تنفيذ آرائها ، وخلــق آليــة جديدة لمواجهة عدم قانونية هذه الآراء ، كلجوء الإدارة إلى القضاء الإستعجالي بهذا الشأن .

– العمل على إستقلالية اللجان من خلال إسناد رئاستها إلى جهات خارجة عن جهات الإدارة عموما كالجهات المنتخبة ، أو إلى جهة القضاء.

– تزويــد اللجان بالكفــاءات ذات الصلة بالمجال الضريبي عموما و النزاع الضريبي خصوصـــا كالخبراء المحاسبين و الخبراء الجبائيين ، والعمل على زيادة تمثيل المكلفين بالضريبة بها من خـــلال إشراك النقابات المهنية و إتحادات التجار ضمن تشكيلاتها .

– تعميم مجال الطعن أمام اللجان إلى جميع أنواع الضرائب ، و خاصة أن المشرع أضاف لهــذا المجال الرسوم على القيمة المضافة بالرغم من أنها أكبر و أكثر أنــواع الضـــرائب الغيــر مباشـــرة إنتشـــارا .

– وجوب إضفاء صفة الإلزام على قرارات لجان الطعن للضـــرائب المباشرة و الرسوم الممـــاثلة والرسم على القيمة المضافة مع توسيع إختصاصات هذه اللجان وإعطـــائها المـــكنة القانـــونية اللازمة للقيام بدورها ، و لتعمل حقيقة على تخفيف العبء على الجهات القضائية .

– وفـــي الأخير نشير إلى أنه إذا لم يعمل المشرع على تفعيل دور هــذه اللجـــان و إلـــزامية آرائـــها و تمتعها بالإستقلالية اللازمة للقيام بدورها ، فمن الأفضل إستبـــدال هذا الطريق الإختيـــاري للطعن بآلية أخرى كالطعن التدرجي أو الرئاسي أمام إدارة الضرائب نفسها .

– وأما بالنسبة لطلبات العفو الولائي لدى اللجان الولائية للعفو فقد أخرجها المشرع من إطار الطعن النـــزاعي لكون هذه الطلبات مرتبطة أساسا بضرائب و غـــرامات يلتمـــس المكلفـــون بها الإعفـــاء أو التخفيف منها نظرا لعجزهم عن تسديدها ، ولا مجال للطعن في قرارات هذا النوع من اللجـــان لا أمام الإدارة ولا أمام جهة القضاء ، وقد قلص المشرع من مجال إختصاص هذه اللجان ليقتصر علـــى مجال الضرائب المباشرة فقط ، وتلك الزيادات المتعلقة بالرسوم على رقم الأعمال و الرسم على القيمة المضافة ، ولم يقرر المشرع أي نوع من الرقابة على السلطة المطلقة لهذه اللجان التـــي تنفـــرد إدارة الضرائب بسلطة القرار فيها نظرا لطبيعة تشكيلتها ، والجدير بالملاحظة أن طلبات العفو كانت فـــي السابق من بين إختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم علـــى القيمـــة المضافة قبل إنفراد لجان إدارة الضرائب بها ، مما يشكل مساسا بحقوق المكلف حين منعه من سلوك سبيل كان متـــاحا له من قبل في هذا الشأن .

ثالثا: وأما فيما تعلق بالمرحلة القضائية لتسوية النزاع الضريبي فقد توصلنا إلى الآتي :

– قصر آجال رفع الدعوى الضريبية في مادة التحصيل الضريبي والتي حددها المشرع بشهر واحد يسري إبتداءا من تبليغ قرار الإدارة أو من تاريخ إنقضاء الأجل المحدد للفصل في إعتراض المكلف بالضريبة ، على الرغم من الآثار الوخيمة على المكلف في حال عدم تداركه لهذا الأجل القصير .

– تضارب التطبيق القضائي لقضاء مجلس الدولة بخصوص جواز الطعن من عدمه في آراء أو قرارات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة من طرف إدارة الضرائب ، وذلك بين مؤيد يجيزه في حالة الخرق الفادح لمقتضيات وأحكام القانون الضريبي ، ومعارض له على أساس عدم جواز الطعن في قرار إداري من طرف مصدره ، بإعتبار عضوية إدارة الضرائب في هاته اللجان .

– تعقد إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية وإجراءات الفصل فيها ، وإستثناء المشرع للضرائب غير المباشرة و لحقوق التسجيل والطابع من الإجراءات الخاصة للتحقيق .

– إسناد مراجعة التحقيق أو بالأحرى ما يعرف بالفحص المضاد إلى أحد أعوان إدارة الضرائب أمر غير مبرر وغير معقول بإعتبار أن هذه الأخيرة طرف أساسي في النزاع .

– عدم وجود قضاة متخصصين في المادة الضريبية نتج عنه إعتماد القضاة إعتمادا كبيرا أثناء التحقيق على وسيلة الخبرة ، بالرغم من أن الخبراء المعتمدين لدى المحاكم ليسوا خبراء جبائيين .

– تأسيس بعض القرارات القضائية على نصوص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، بالرغم من صدور قانون الإجراءات الجبائية .

– عدم وضوح طابع الإستعجال في المواد الجبائية ، حيث لم ينص عليه المشرع بالقدر الكافي ضمن نصوص قانون الإجراءات الجبائية رغم الإحالة الصريحة لهذا الأخير من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

– ربط القضاة لبعض مواد قانون الإجراءات الجبائية بنوع معين من الضرائب ، رغم ورود أحكام هذه المواد على سبيل العموم ، وسندهم في ذلك أن هذه المواد تحمل نفس الصيغة الحرفية للمواد الملغاة من بعض قوانين الضرائب ، مما يؤدي إلى التناقض و التضارب و عدم الإستقرار في الأحكام القضائية.

– وفي الأخير فإن فض النزاع الضريبي أمام جهة القضاء يتطلب وقتا طويلا ، خاصة حين تعدد الخبرات التي يأمر بها القاضي ، وذلك مما يؤثر سلبا على مصالح المكلف بالضريبة .

* ولذا نقترح ما يأتي :

– تنظيم قضاء ضريبي سريع وفعال من خلال إعادة النظر في الأحكام الإجرائية المنظمة للدعوى الضريبية من حيث تسهيل إجراءات رفعها كتلك المتعلقة بتوحيد آجال رفعها ، وكذا العمل على حسن سيرها خاصة أثناء مرحلة التحقيق فيها من خلال خلق ضمانات إجرائية أكثر لصالح المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب على خلاف تلك الإجراءات التي تسند الفحص المضاد لإدارة الضـــرائب بإعتبارها خصما وحكما في الوقت ذاته ، بالإضافة إلى تكوين قضاة متخصصين في المادة الضريبية لخلق المرونة اللازمة لسير الدعوى والفصل فيها .

– خلق أحكام خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية تعنى بالأمور الإستعجالية في مـــادة النـــزاع الضريبي ، وخاصة أن هذا النوع من النزاعات الإدارية يرتبط في غالبيته بمجـــال التجـــارة والمـــال والإقتصاد ، مما يتطلب بالضرورة سرعة و سهولة الإجراءات .

– توحيد و تنسيق المادة الإجرائية الجبائية المشتتة عبر قوانين الضرائب المختلفة عوض الإكتفـــاء بتجميعها الغير متوازن ، و ذلك من خلال إعادة صياغة قانون الإجـــراءات الجبائيـــة ، لأن القـــانون الحالي به الكثير من الخلل رغم التعديلات المتواترة عليه والتي كان آخرها بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011 ، فنجد بعض نصوصه لازالت تشير و تحيل إلى أحكام ملغية ، كتلـــك المتعلقـــة بـــدمغ عريضة الدعوى ، وكذا الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية الملغاة أحكامه ، وذلك بذكر رقمه وسنة صدوره ، وكما أن الكثير من نصوصه لم تتضمن و تعتمد فـــي فحواهـــا المصـــالح الجديـــدة لإدارة الضرائب على غرار مدير كبريات المؤسسات و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجـــواري للضرائب وإكتفائها في كثير من الحالات بذكر المدير الولائي للضرائب ، ومرجع ذلك عدم التنســـيق عند تعديل أحكام نص معين مع أحكام باقي النصوص المرتبطة به ، وبالإضافة إلى عدم دقة ووضوح النص العربي لهذا القانون مقارنة مع نظيره باللغة الفرنسية ، فقد وقع الخلط في كثير من المصطلحات حين ترجمتها ، كتلك المتعلقة بمراجعة التحقيق بـــدل الفحـــص المضـــاد ، والخلـــط بيـــن الدعـــوى و الشكـــوى أحيانا .

وكما أن هذا القانون الإجرائي جاء أصلا بهدف توحيد النص الإجرائي في المادة الجبائيـــة ، إلا أننا نجد أن الكثير من النصوص الإجرائية لازالت مدرجة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرســـوم المماثلة بإعتباره في السابق أهم القوانين التي تحوي النص الإجرائي الضريبي ، و مصـــدر القواعـــد الإجرائية المشتركة التي تحيل إليها باقي القوانين الضريبية الأخرى فيما لم يرد بشأنه أحكام إجرائيـــة بها ، وعلى رأس هذه الإجراءات ما تعلق بالتبليغات و الرهن العقاري وغير ذلك .

وبالتالي فإن بقاء بعض الأحكام الإجرائية ضمن قوانين الضرائب (قـــانون الضـــرائب المباشـــرة والرسوم المماثلة ، و قانون الضرائب غير المباشرة ، وقانون الرسوم على رقم الأعمـــال وقـــانوني

التسجيل والطابع) ، و وجود في الوقت ذاته قانون للإجراءات الجبائية كقانون إجرائي عـــام لجميـــع قوانين الضرائب خلق نوعا من التضارب فيما بين هذه القوانين في بعض المسائل الإجرائيـــة ومـــن أبرزها ما تعلق بمادة النزاع الضريبي ، كتلك المتعلقة بالتظلم في نزاع حقوق التسجيل والطابع .

– وكما نقترح توحيد القوانين الضريبية من خلال إدماجها في قانون واحد كما هـــو الحـــال فـــي التشريع الضريبي الفرنسي مثلا .

– وكذا توخي الدقة أثناء صياغة النصوص الضريبية و خاصة الإجرائية منها ، و ذلـــك بإشـــراك رجال القانون و المختصين في إثراء مشاريع قوانين المالية ، دون إنفراد الأجهزة التنفيذية بذلك .

* وفي الأخير نشير إلى أن إستحداث المشرع الجزائري لقانون خاص بالمادة الإجرائية الجبائيـــة من خلال قانون المالية لسنة 2002 ، يعد خطوة في إصلاح المنظومة القانونية الضريبية ، إلا أن هذا القانون لم يلق العناية الكافية حين إعداده ، ودليل ذلك الإصلاحات والتعديلات المتكررة سنويا بشـــأنه والتي تدور حول أمور إجرائية تم إغفالها ، وبإعتبار أحكام النزاع الضريبي تشكل جزءا هامـــا مـــن أحكام هذا القانون فإن هذه الأخيرة تتأثر حتما بمدى فعالية و كفاءة هذا القانون الإجرائي الهام .

وبالتالي فمجمل القول يتمحور حول إعادة النظر في الكثير من المسائل المتعلقة بالإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي والسابق ذكرها ، لأن الإطار الحالي لا يعمل في حقيقة الأمر وبصورة كافية على تقليص حجم المنازعات الضريبية في ظل إجراءات صعبة ومعقدة تفتقر إلى المرونة أمام جهـــة إدارة الضرائب ، وفي ظل طعن إختياري تعوزه ألآليات اللازمة والفعالة لتحقيق نجاحه فـــي تســـوية النزاع و تجنيب أطراف النزاع مشقة وتكاليف التقاضي ومـــن ثم تخفيف العـــــبء علـــى جـــــهة القضـــاء ، بالإضافة إلى إجراءات تقاضي تقليدية تحول دون حسن وسرعة الفصل في هـــذا النـــوع الخاص من النزاع وخاصة بغياب قضاء ضريبي متخصص يجسد ضمانة حقيقية للمكلف بالضريبة .

وكما سبق وأن ذكرنا حول أن إختصاص البرلمان بالمسائل الضريبية يعد السبب الأساس لنشـــأة البرلمانات تاريخيا ، وبما أن هذا الأخير يجسد الجهاز التشريعي في الدولة وهو من يناقش ويصـــادق على قوانين المالية ، هذه الأخيرة التي تحوي كل ما تعلق بالقوانين الضـــريبية ، وبمـــا أن القـــانون الضريبي هو القانون المنظم للعلاقة الضريبية ، وخاصة ما تعلق منها بتلك الإمتيازات والصـــلاحيات الممنوحة للإدارة وقدر الضمانات المقابلة لها بالنسبة للمكلف بالضـــريبة ، فـــإن الأمـــر إذن منـــوط ببرلمان يمثل القاعدة و يجسد تطلعاتها و ينبثق بواسطته إطار تشريعي ضريبي يوفر ضمانات حقيقية و كافية للمكلفين بالضريبة في مواجهة الصلاحيات والإمتيازات الواسعة الممنوحة للإدارة الضريبية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

1-النصوص القانونية و التنظيمية :

- الأمر رقم 68-654 ، المؤرخ في 1968/12/30 ، المتضـــمن قانـــون المـــالية لسنـــة 1969 .
(ج ر عدد :106 بتاريخ 1968/12/31) .
- الأمر رقم 76-105 ، المؤرخ في 1976/12/09 ، المتضمن قانـــون التسجيل المعدل والمتمم .
(ج ر عدد :81 بتاريخ 1977/12/18) .
- الأمر رقم 76-104 ، المؤرخ في 1976/12/09 ، المتضمن قانـــون الضرائب غير المباشرة .
المعدل والمتمم (ج ر عدد :70 بتاريخ 1977/10/02) .
- الأمر رقم 76-103 ، المؤرخ في 1976/12/09 ، المتضمن قانـــون الطابـــع المعدل والمتمم .
(ج ر عدد :39 بتاريخ 1977/05/15) .
- الأمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 1976/12/09 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم
المماثلة (ج ر عدد :102 بتاريخ 1976/12/22) .
- القـــانـــون رقم 84-17 ، المـــؤرخ في 1984/07/07 ، المتعلـــق بقـــوانيـــن المـــالية .
(ج ر عدد : 28 بتاريخ 1984/07/10) .
- القانون رقم 85-09 ، المؤرخ في 1985/12/26 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 1986.
(ج ر عدد :56 بتاريخ 1985/12/29) .
- القانون رقم 90-36 ، المؤرخ في 1990/12/31 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 1991.
(ج ر عدد :57 بتاريخ 1990/12/31) .
- القانون رقم 90-23 ، المؤرخ في 1990/08/18 ، المعدل و المتمم للأمر رقم 66-154
المؤرخ في 1966/06/08 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية (الملغاة أحكامه) .
(ج ر عدد 36 بتاريخ 1990/08/22) .
- القانون رقم 91-25 ، المؤرخ في 1991/12/18 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 1992.
(ج ر عدد :65 بتاريخ 1991/12/18) .
- المرسوم التشريعي رقم 93-18 ، المؤرخ في 1993/12/29 ، والمتضمن قانون المالية .
لسنة 1994 (ج ر عدد :88 بتاريخ 1993/12/30) .
- القانون رقم 94-03 ، المؤرخ في 1994/12/31 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 1995.
(ج ر عدد :87 بتاريخ 1994/12/31) .

- القانون رقم 96-31 ، المؤرخ في 1996/12/30 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 1997 .
(ج ر عدد :85 بتاريخ 1996/12/31) .
- القانون رقم 97-02 ، المؤرخ في 1997/12/31 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 1998 .
(ج ر عدد :89 بتاريخ 1997/12/31) .
- القانون رقم 01-21 ، المؤرخ في 2001/12/22 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 .
والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية (ج ر عدد :79 بتاريخ 2001/12/23) .
- القانون رقم 02-11 ، المؤرخ في 2002/12/24 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2003 .
(ج ر عدد :86 بتاريخ 2002/12/25) .
- القانون رقم 04-21 ، المؤرخ في 2004/12/29 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2005 .
(ج ر عدد :85 بتاريخ 2004/12/30) .
- القانون رقم 05-16 ، المؤرخ في 2005/12/31 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2006 .
(ج ر عدد :85 بتاريخ 2005/12/31) .
- القانون رقم 06-24 ، المؤرخ في 2006/12/26 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2007 .
(ج ر عدد :85 بتاريخ 2007/12/27) .
- القانون رقم 07-12 ، المؤرخ في 2007/12/30 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2008 .
(ج ر عدد :82 بتاريخ 2007/12/31) .
- القانون رقم 08-21 ، المؤرخ في 2008/12/30 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2009 .
(ج ر عدد :74 بتاريخ 2008/12/31) .
- القانون رقم 08-09 ، المؤرخ في 2008/02/25 ، المتضمن قانـــون الإجراءات المدنية والإدارية (ج ر عدد :21 بتاريخ 2008/04/23) .
- القانون رقم 09-09 ، المؤرخ في 2009/12/30 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2010 .
(ج ر عدد :78 بتاريخ 2009/12/31) .
- القانون رقم 10-13 ، المؤرخ في 2010/12/29 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2011 .
(ج ر عدد :80 بتاريخ 2010/12/30) .
- المرسوم التنفيذي رقم 95-55 ، المؤرخ في 1995/02/15 ، المتضمـــن تنظيـــم الإدارة المركزية في وزارة المالية المعدل و المتمم .
(ج ر عدد :15 بتاريخ 1995/03/19) .

- المرسوم التنفيـــذي رقم 06-327 ، المـــؤرخ في 2006/09/18 ، الذي يحـــدد تنظيم المصـــالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، (ج ر عدد 58 بتاريخ 2006/09/24)
- القرار الوزارى المشترك ، المؤرخ في 2009/02/21 ، الذي يحـــدد تنظيـــم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، (ج ر عدد :20 بتاريخ 2009/03/29)
- القرارات المؤرخة في 1969/10/06 ، المتضمنة تأليف لجـــان الطعن وتنظيمها وصلاحيـــاتها وكيفيات سيرها (ج ر عدد : 2 بتاريخ 06 جانفي 1970) .
- القرارات المؤرخة في 1970/03/02 ، المتضمنة تعديل وتتميم القرارات المؤرخة في: 1969/10/06 ، المتضمنة تأليف لجان الطعن و تنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها . (ج ر عدد :31 بتاريخ 1970/10/03) .
- المقرر رقم 16 ، المـــؤرخ في : 28 ماي 1991 ، الصـــادر عن المديرية العـــامة للضـــرائب : وزارة المالية ، الجزائر .

2-التدابير الداخلية:

- التعليمة رقم 11 ، المؤرخة في : 02 ماي 1997 ، الصاـــدرة عن المديرية العـــامة للضـــرائب : وزارة المالية ، الجزائر .

3-المؤلفات:

أ-المؤلفات العامة:

- آث ملويا الحسين بن الشيخ ، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية ، دار هومة ، الجـــزائر (د.س.ن) .
- المحجوب رفعت ، المالية العامة ، مصر ، القاهرة : دارالنهضة العربية ، 1979 .
- الشامية أحمد زهير، الخطيب خالد، المالية العامة ،عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ، 1997 .
- العلي عادل ، المالية العامة و القانون المالي والضريبي ، العراق : إقـــراء للنشر و التـــوزيع الطبعة الأولى ، 2009 .
- البدوي هشام محمد ، النـــص الضـــريبـــي بيـــن التفســـير الإداري و التفسيـــر التشريـــعي مصر ، الطبعة الأولى ، (د.س.ن).
- الشوابكة سالم محمد ، المالية العامة والتشريعات الضريبية ، عمان : دار رند للنشر و التوزيع 2000 .
- المحاميد موفق سمور علي ، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقـــارنة) عمان ، الأردن :الدار العلمية الدولية و مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع ، (د.س.ن).

- الهايني محمد خالد ، الحبشي خالد الخطيب ، المالية العامة والتشـــريع الضـــريبي ، ســـوريا: منشورات جامعة دمشق ، 2006 .
- البطريق يونس أحمد ، المـــالية العـــامة ، لبنان ، بيروت : دار النهضـــة العربية ، 1984 .
- القيسي أعاد حمود ، المـــالية العامة و التشريـــع الضـــريبي ، عمان : دار الثقافة ، 1998 .
- الوكيل محمد إبراهيم خيري ، التظلم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي في ضـــــوء آراء الفقه و أحكام القضاء ، الإسكندرية : دار الفكر الجامعي ، 2008 .
- الطماوي سليمان محمد ، القضاء الإداري ، الكتاب الأول : قضاء الإلغاء ، مصر ، القـــاهرة : دار الفكر العربي ، 1976 .
- بوضياف عمار ، القضاء الإداري في الجزائر (دراســـة وصفية تحليلية مقارنة) ، الجــــزائر: جسور للنشر و التوزيع ، 2008 .
- بشور عصام ، المالية العامة و التشـــريع المالي ، سوريا ، دمشق : منشـــورات جامعة دمشق : مطبعة الروضة ، 1992 -1993 .
- بشور عصام ، التشريع الضريبي ، سوريا ، دمشق : منشورات جامعة دمشق ، 1995-1996 .
- بيومي محمد ، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل ، مصر ، القاهرة ، 1974 .
-حشيش عادل أحمد ، أساسيات المالية العامة و أصول الفن المالي للإقتصاد العام ، لبنان ، بيروت : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1992 .
- خلاصي رضا ، النظام الجبائي الجزائري الحديث ، الجزائر ، بوزريعة : دار هومة ، الجـــزء الأول ، 2005 .
- خلوفي رشيد ، قانون المنازعات الإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الأولى،1994 .
- خلوفي رشيد ، القضاء الإداري (تنظيم و إختصاص) ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجـــامعية 2001 .
- زكريا محمد ، المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب ، مصر ، القاهرة : مـــطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي ، (د.س.ن).
- شيهوب مسعود ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الإختصاص) ، الجزائر: ديـــوان المطبوعات الجامعية ، 1999 .
- سعد محيي محمد ، الإطـــار القانـــوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية –دراسة تحليلية مقارنة – مصر : دار الإشعاع ، 1998 .

- صديق رمضان ، إنهــاء المنــازعة الضــريبية الناشــئة عن تطــبيق القــوانين الضــريبية والاتــفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، مصر ، القاهرة : دار النهضة العربية للنشر والتوزيع 2006 .
- عطا محمد حامد ، المنازعات الضريــبية في مجــال الضــرائب على الدخــل طبقا لأحــدث التشريعات ، مصر ، الإسكندرية : دار الفكر الجامعي ، (د.س.ن).
- عبد المولى السيد ، التشريــع الضــريبــي المصري ، مصر : دار الفكــر العربي ، 1977 .
- عطية محمود رياض ، موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب، مصر، القاهرة : دارالمعارف 1975 .
- لطفي علي ، اقتصــاديات المــالية العــامــة ، مكتبــة عين شمس ، مصر :القــاهرة ،1990 .
- محرزي محمد عباس ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الجزائر: دار هومــة ، الطبعة الرابعة 2008 .
- محمد بشير، الطعن بالإستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر ، الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 1995 .
- محيو أحمد ، المنازعات الإدارية (ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد)، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية ، 1992 .
- وفاء عبد الباسط ، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقــم 91 لسنة 2005 ، مصر : دار النهضة العربية ، 2007/2006 .
- يونس منصور ميلاد ، مبــادئ المــالية العــامة (النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة) ، مصر ، 2004 .

ب-المؤلفات المتخصصة:

- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الجزائر ، عين مليلة : دار الهــدى الطبعة الثانية ، 2008 .
- صالحي العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية :(الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية) ، الجزائر : دار هومة للطباعة و النشر ، 2008.
- طاهــري حسين ، المنازعات الضريبيــة – شرح لقانون الإجــراءات الجبــائية – الجزائــر القبة: دار الحلدونية للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية ، 2007 .
- فريجــــة حسين ، الإجراءات الإدارية والقضــائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجــزائر منشورات دحلب ، 1994 .

- فريجـــة حسين ، إجـراءات المنازعـــات الضريبيـة فـي الجزائـــر ، الجـزائـر : دار العلوم للنشر و التوزيع ، 2008 .

4-الرسائل الجامعية :

- آمقران عبد العزيز ، المرحلة القضـائية في منازعـات الضرائب المباشرة ، رسـالة ماجستيـر في فرع الإدارة والمالية ، الجزائر ، بن عكنون : كلية الحقوق ، 2001-2002 .
- بن أعراب محمد ، إستقلالية السلطة القضائية في الجزائر ، مذكرة ماجستيـر في القانون العـام جامعة سطيف ، كلية الحقوق والعلوم الإدارية ، 2002-2003 .
- جمام محمود ، النظـام الضريبي وآثـاره على التنمية الاقتصادية - دراسـة حالة الجزائر - أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصـادية ، الجزائر ، قسنطينة :جامعة منتوري ، كليـة العلـوم الإقتصادية و علوم التسيير ، 2009-2010 .
- خرشي إلهام ، المنازعات الضـريبية في المـواد الإدارية ، رسالة ماجستيـر في القانـون العام جامعة فرحات عباس ، كلية الحقوق و العلوم الإدارية ، سطيف ، 2004 .
- فريجة حسين ، منازعـات الضـرائب المباشرة في الجزائر ، رسالـة ماجسـتير فـي الإدارة و المالية العامة ، الجزائر : جامعة الجزائر ، 1985 .
- قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانـون الجزائري ، مذكرة ماجستيـر في القانون الخاص ، فرع : قانون الأعمال ، جامعة منتوري : قسنطينة ، كلية الحقـوق و العلوم السياسية ، 2007-2008 .

5-المقالات :

- أمقران عبد العزيز ، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة ،المنازعات الضريبية ، عدد خاص ، 2003 .
- أمقران عبد العزيز ،عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص (المنازعات الضريبية) ، 2003
- الحبيب مرحوم محمد ، إرجاء دفع الضريبة ، مجلة مجلس الدولة ، عـدد خـاص : المنازعات الضـريبية ، الجزائر ، 2003 .
- الخلاف محمد ، الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية ، مجلة دمشق للعلـوم الإقتصـادية والقانونية ، العدد الأول ، 2006 .

- زعزوعة فاطمة ، القاضي الإداري والمنازعات الخــاصة – المنازعــة الضريبية – ، مجــلة العلوم القــانونية والإدارية ، جامعة الجيلالي اليابس : كليــة الحقــوق ، الجــزائر ، سيــدي بلعبــاس : مكتبة الرشاد للطباعــة والنشر، 2008، العدد الرابع .
- كريبي . ز ، دعوى إسترجاع أمــوال تم تحصيلها دون وجه حــق (تعليق على قرار قضائي) مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص : المنازعات الضريبية ، الجزائر ، 2003 .
- كوروغلي مقداد ، الخبرة في المجال الإداري ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 1 ، الجزائر، 2002.
- نويري عبد العزيز : المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها ، مجلة مجلس الدولة الجزائر ، 2006 ، العدد 8 .

6-المجلات القضائية :

- المجلة القضائية ، المحكمة العليا ، الجزائر ، العدد 4 ، 1889.
- المجلة القضائية ، المحكمة العليا ، الجزائر ، العدد 4 ، 1991.
- المجلة القضائية ، المحكمة العليا ، الجزائر ، العدد 2 ، 1993.
- المجلة القضائية ، المحكمة العليا ، الجزائر ، العدد 2 ، 1995.
- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، عدد : 1 ، 2002 .
- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، عدد خاص ، 2003 .
- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، عدد : 3 ، 2003 .
- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، عدد : 5 ، 2004 .
- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، عدد : 7 ، 2005 .
- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، عدد : 8 ، 2006 .
- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، عدد : 9 ، 2009 .

ثانيا : باللغة الفرنسية

1- OUVRAGES :

A- Ouvrages généraux :

- Allix (E) , Traité élémentaire de science des finances et de législation financière ,5eme édition , FRANCE , PARIS , 1957.
- David (C) et Autres , Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscal , 4eme édition, Dalloz , 2003.
- Debbasch (C) et Ricci (J.C) , Le contentieux administratif , 7eme édition , Dalloz , 1999.
- Duguit (L) , Traité de droit constitutionnel , tome 2 , FRANCE .
- Gambier (C) , Les impôts en france , Francis Lefbvre , 11eme édition , PARIS , 1979.
- Giltard (D) , Juris classeur fiscal , fascicule impôts direct , traité N° 10 , édition technique , PARIS , 1991.
- Garelik (J) et George (D) , Fiscalité algerienne , S.N.E.D , ALGER , 1972.
- Grollaude (J) et Marchessou (PH) , Droit fiscal général , 2eme édition, Dalloz, 1997.
- Loïs (PH) , Les fondements constitutionnels des finances publiques , Economica , FRANCE , PARIS , 1995.
- Louis (D) , Eléments de finance publique , PARIS , P.U.F , 1995.
- Looten (J.P) , Guide des procédures fiscales : obligation – droit et recours , édition liaisons , PARIS , 1997.
- Trotabas (L) et Cotteret (J.M) , Droit fiscal général , 4eme édition , Dalloz , FRANCE , 1980.
- Trotabas (L) , Finance publique , FRANCE , PARIS , 1969.

B- Ouvrages spécialisés :

- Casimir (J.P) , Control fiscal (contentieux – recouvrement) , Group Revue Fiduciaire , 10eme édition , PARIS , 2007.
- Lamarque (J) , Répertoire du contentieux administratif – contentieux fiscal , FRANCE , PARIS , Dalloz , 1995.

- Torrel (R) , Contentieux fiscal : les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence , Maxima , PARIS.

2- ENCYCLOPEDIES :

- Encyclopédie Dalloz , Recueil impôts direct , PARIS , édition 1978.

3- BROCHURES :

- Bounakhla (A), Techniques fiscales : Comptabilité trésor et recouvrement forcé de l'impôt , 2eme partie , L'école nationale des impôts , COLEA , TIPAZA , ALGER.

4- ARTICLES :

- Kammoun (S) , La nature juridique du contentieux fiscal , Association tunisienne de droit fiscal , http://www.profisal.com,août2010.

- Waliti (Z) , Communication du 28 janvier 2002 , Journée d'information organisé par le Conseil d'Etat sur le contentieux fiscal , Revue du conseil d'état , numéro spécial : le contentieux fiscal , 2003.

5- LETTRES ET BULLTINS DE L'ADLINISTRATION FISCALE :

- Recommandation issues des travaux des ateliers , Amélioration des procédures de gestion , La lettre de la DGI , numéro spécial ,2009.

- Le contentieux de l'assiette de l'impôt , Bulletin des services fiscaux N° 13, MF , DGI , 1995.

6- DECISIONS :

- Décision du Directeur Général des Impôts N° :16 du 28 Mai 1991 , portant la création , composition et fonctionnement des commissions de recours gracieux , MF , DGI .

- Décision N°083 du 29 Mars 2008 , portant la création , composition et fonctionnement de la commission du recours gracieux au niveau de la Directon des Grandes Entreprises , MF, DGI.

- Décision N° 187 du 28 Juin 2009, modifiée la décision N° 083 du 29 Mars 2008 , MF , DGI.

7- INSTRUCTIONS :

- Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses :(contentieux de l'assiette de l'impôt – procédures de recours gracieux) , MF , DGI , DC , 2010.
- Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses , MF , DGI , DC , 2005.
- Instruction N° 1208 du 12 Juillet 2005 , MF , GDI.
- Instruction N° 103 du 12 Mars 2001 , portant les modalités de mise en ouvre de l'admission en non valeur et en surséance des impôts et taxes , MF, DGI.
- Instruction N° 198/1999 , MF , DGI , DOF , SDR.

7- CIRCULAIRES :

- Circulaire N° 11 du 10 Juin 1998 , Recueil des Circulaires Fiscales de l'Année 1998 , MF, DGI , DLF .

8- SITES INTERNET :

- http://www.Cerdaf.org
- http://www.profiscal.com
- http://www.legifrance.fr
- http://www.cgi.fr

فهرس

فهـــــــرس

ملخص :

يعـــد الإطـــار القانوني للنزاع الضريبي أحد المواضيع الأكـــثر أهمية على الصعيد النظري و العملي ، وذلك نظـــرا لتنوع قوانين الضرائب و تعقدها (قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، قانون الضرائب الغير مباشرة ، قانون التسجيل ، قانون الطابع ، و قانون الإجراءات الجبائية) ، بالإضافة إلى تعدد أنواع الضرائب و الرسوم (ضرائب مباشرة ، ضرائب غير مباشرة ، رسوم على رقم الأعمال ، حقوق التسجيل و الطابع) .

و من مميزات و خصوصيات هذا النوع منن النزاع ، أنه يمر عبر مراحل متعددة لأجل فضه و تسويته و تتلخص هذه المراحل الإجرائية المختلفة للتنازع فيما يلي :

– إجراء الطعن الإداري المسبق ، كمرحلة أولية و إجبارية للنزاع .

– إجراء الطعن أمام اللجان الإدارية ، كإجراء اختياري .

–إجراء أخير أمام القاضي الإداري ، يتمثل في الطعن القضائي .

- **المرحلة الأولى : الطعن الإداري المسبق :**

الطعـــن الإداري لدى إدارة الضرائب إجراء سابق و شـــرط ضروري لقبـــول الطعن القضائي ، و تتكون هذه المرحلة من مجموعة القواعد الإجرائية المتبعة أمام إدارة الضرائـــب لفحص و نظر إعتراضات و شكاوى المكلفين بالضريبة .

و ترسل الشكاوى النزاعية للإدارة الضريبية مهما كان نوع الضرائب و الرسوم و تخضع بذلك للقواعد المتعلقة بتقديم الشكاوى والتحقيق فيها و إتخاذ القرارات بشأنها .

- **المرحلة الثانية : الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن :**

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضـــرائب ، بحسب الحالة ، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة ، و ذلك طبقا للأحكام و المقتضيات الواردة بقانون الإجراءات الجبائية .

- **المرحلة الثالثة : الطعن القضائي :**

بعد إستنفاد طرق الطعن المتاحة سواءا أمام إدارة الضرائب أو أمام لجان الطعن المختصة ، وعدم التوصل إلى تسوية كلية لموضوع النزاع ، يمكن طرح هذا الأخير أمام القضاء ، وبمجرد إخطار القاضي عن طريق دعوى قضائية تبدأ المرحلة القضائية للنزاع الضريبي ، و ينعقد بذلك الإختصاص إلى جهة القضاء الإداري بإعتبار إدارة الضرائب ممثلة في الدولة ، شخص من أشخاص القانون العام وعلى أساس ذلك يخضع النزاع الضريبي للقواعد العامة ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

باعتباره نزاع قضاء كامل إضافة إلى خضوعه في الأساس إلى قانون الإجراءات الجبائية إعمالا لقاعدة الخاص يوقف العام نظرا لخصوصية نوع النزاع .

و بتحليل ما ورد بالتشريع الجبائي يتضح أن أهم الأحكام الخاصة الواردة به ، مقارنة بما هو وارد بالقانون الإجرائي العام تتعلق بالقواعد الإجرائية التاليـــــة :

- وجوب الطعن المسبق أمام إدارة الضرائب .
- آجال الطعن المسبق .
- آجال الفصل في الطعون المسبقة من طرف إدارة الضرائب .
- الطعن الإختياري أمام اللجان الإدارية للطعن .
- التدابير الخاصة للتحقيق خاصة تلك المتعلقة بالتحقيق الإضافي و الفحص المضاد .
- وقف التنفيذ أو ما يعرف بتأجيل الدفع أثناء مرحلة التظلم المسبق أو في مرحلة التظلم أمام اللجان الإدارية للطعن .
- قواعد و آجال الطعن المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي .

وفي الأخير نخلص إلى أنه بالرغم من بعض المزايا التي يشملها الطعن الإداري عموما سواءا أمام إدارة الضرائب أو أمام اللجان المختصة للطعن ، إلا أن جهة الإدارة مقــارنة بالمكلف بالضريبة تشغل دائما مرتبة الخصم و الحكم في الوقت ذاته .